

**DIE ERTRAGSTEUERLICHE BEHANDLUNG DER
NIEDERLASSUNGEN AUSLÄNDISCHER UNTERNEHMEN
NACH SPANISCHEM RECHT UNTER BERÜCKSICHTIGUNG
DES DEUTSCH-SPANISCHEN DOPPELBESTEUERUNGS-
ABKOMMENS**

von

Dipl.-Kfm. Gerhard Kaulen

aus

Naumburg/Kr. Kassel

1973

**DIE ERTRAGSTEUERLICHE BEHANDLUNG DER
NIEDERLASSUNGEN AUSLÄNDISCHER UNTERNEHMEN
NACH SPANISCHEM RECHT UNTER BERÜCKSICHTIGUNG
DES DEUTSCH-SPANISCHEN DOPPELBESTEUERUNGS-
ABKOMMENS**

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades

eines Doktors der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften

(Dr. rer. pol.)

an der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät

der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

vorgelegt

von

Dipl.-Kfm. Gerhard Kaulen

aus

Naumburg/Kr. Kassel

DIE ERTRAGSTEUERLICHE BEHANDLUNG DER
NIEDERLASSUNGEN AUSLÄNDISCHER UNTERNEHMEN
NACH SPANISCHEM RECHT UNTER BERNÜCKSICHTIGUNG
DES DEUTSCH-SPANISCHEN DOPPELSTEUERUNG-
ABKOMMENS



Referent: Prof. Dr. Walter Schick

Korreferent: Prof. Dr. Anton Heigl

Tag der mündlichen Prüfung: 6. Juni 1973

Inhaltsverzeichnis

	<u>Seite</u>
E I N F Ü H R U N G	1
I Spanien als Fertigungsland und Markt für ausländische Unternehmen	1
1. Natürliche und wirtschaftliche Gegebenheiten	1
2. Wirtschaftspolitische Maßnahmen	2
II Ziel und Weg der Arbeit	6
ERSTER TEIL : RECHTLICHE GRUNDLAGEN	8
=====	
<u>1. ABSCHNITT: RECHTSQUELLEN UND ALLGEMEINER ÜBERBLICK</u>	8
A Das spanische Steuerrecht	8
I Die Entwicklung bis 1957	8
II Die Reformen von 1957 und 1964	9
III Überblick über das geltende materielle Recht	12
1. Direkte Steuern	12
2. Indirekte Steuern	13
IV Rechtsmittel und Steuergerichtsbarkeit	17
B Das deutsch-spanische Doppelbesteuerungsabkommen	19
I Zum Begriff der internationalen Doppelbesteuerung	19
II Das Abkommen als bilaterale Maßnahme zur Beseitigung der Doppelbesteuerung	22
1. Wesen des Abkommens	22
2. Geltungsbereich des Abkommens	24
a) Persönlich	24
b) Sachlich	25
c) Räumlich	26
d) Zeitlich	27
3. Methode des Abkommens	27
4. Zur Auslegung des Abkommens	28
5. Rechtsmittel	31

2. ABSCHNITT: DAS AUSLÄNDISCHE UNTERNEHMEN UND SEINE NIEDERLASSUNG	33
A Das ausländische Unternehmen	33
B Die Niederlassung in Spanien	33
I Der Begriff der Niederlassung	33
II Die selbständige Niederlassung	35
1. Wesen der selbständigen Niederlassung	35
2. Formen der selbständigen Niederlassung	37
a) Personengesellschaften	37
aa) Die OHG ("sociedad colectiva")	37
bb) Die KG ("sociedad comanditaria simple")	38
dc) Die KGaA ("sociedad comanditaria por acciones")	39
b) Kapitalgesellschaften	39
aa) Die AG ("sociedad anónima")	39
bb) Die GmbH ("sociedad de responsabilidad limitada")	41
III Die unselbständige Niederlassung	42
1. Wesen der unselbständigen Niederlassung	42
2. Formen der unselbständigen Niederlassung	42
a) Nach Handelsrecht	42
aa) Die Zweigniederlassung ("sucursal")	42
bb) Sonstige unselbständige Unternehmens- tätigkeit	43
b) Nach Steuerrecht	44
aa) Innerspanisches Recht	44
((I) Betriebsstätte ("establecimiento permanente")	44
((II) Betriebsstättenähnliche Organisa- tionen	46
bb) Die Betriebsstätte im DBA Spa	46
IV Kriterien zur Wahl der Niederlassungsform	49

	<u>Seite</u>
C Die Ansässigkeit des ausländischen Unternehmens und seiner Niederlassung	51
I Innerspanisches Recht	51
II Regelung im DBA Spa	53
 ZWEITER TEIL: DIE BEHANDLUNG VON SELBSTÄNDIGEN NIEDER- LASSUNGEN =====	 57
 1. ABSCHNITT: DIE BESTEUERUNG DER TOCHTERGESELLSCHAFT NACH INNERSPANISCHEM RECHT =====	 57
 A Vorsteuern	
I Charakter der Vorsteuern	57
II Steuer auf Einkünfte aus ländlichem Grundvermögen	57
1. Steuergegenstand	57
2. "Sujeto pasivo"	58
3. Steuerermittlung bei der "cuota fija"	60
III Steuer auf Einkünfte aus städtischem Grundvermögen	60
1. Steuergegenstand	60
2. "Sujeto pasivo"	61
3. Steuerermittlung	62
IV Steuer auf Einkünfte aus persönlicher Arbeit	63
1. Steuergegenstand	63
2. "Sujeto pasivo"	64
3. Steuerermittlung bei der "licencia fiscal"	64
V Steuer auf Kapitalerträge	65
1. Steuergegenstand	65
2. "Sujeto pasivo"	66
3. Steuerpflichtige Einkünfte ("base imponible")	67
4. Tarif	69

VI Steuer auf gewerbliche Tätigkeit und Gewinne	69
1. Steuergegenstand	69
2. "Sujeto pasivo"	71
3. Tarif	71
B Allgemeine Körperschaftsteuer	72
I Persönliche und unbeschränkte Steuerpflicht	72
II Steuerermittlung bei der "cuota normal"	73
1. Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte ("base imponible")	73
a) Veranlagungsmethoden	74
b) "Estimación directa"	74
aa) Anwendungsbereich	74
bb) Gewinnermittlung	75
(I) Allgemeines Schema	75
(II) Bruttoeinnahmen	75
(1) Allgemeiner Begriff	75
(2) Gesetzlich geregelte Einzelfälle	76
(a) Veräußerungsgewinne	76
(b) Sonstige Wertsteigerungen	77
(c) Subventionen, Agien bei Aktienemission	78
(III) Abzugsfähige Ausgaben	79
(1) Begriff	79
(2) Wichtige abzugsfähige Posten	80
(a) Abschreibungen	80
(b) Personalkosten	81
(c) Vergütungen an die Muttergesellschaft	83
(d) Sonstige Ausgaben	85
(3) Nicht abzugsfähige Posten	85
(4) Verlustvorträge	87
c) "Estimación objetiva"	87
aa) Anwendungsbereich	87
bb) Einkunftsermittlung	88

	<u>Seite</u>
d) "Estimación por jurados tributarios"	90
2. Ermittlung der Bemessungsgrundlage ("base liquidable")	91
a) Investitionsrücklagen ("previsión para inversiones")	91
b) Exportinvestitionsrücklagen	92
3. Ermittlung des Steuerbetrages	93
a) Tarif	93
b) Von der "cuota" abzuziehende Beträge	93
aa) Staatlich geschützter Wohnungsbau	93
bb) Dividendeneinkünfte	94
cc) Vermeidung der internationalen Doppel- besteuerung	95
dd) Vorsteuern	95
III Steuerermittlung bei der "cuota mínima"	96
C 4 %-ige Sondersteuer	98
 2. ABSCHNITT: DIE EINSCHRÄNKUNG DER WOHNSTITZBESTEuerung BEI DER TOCHTERGESELLSCHAFT NACH DBA SPA	 100
A Ausschluß bestimmter Einkünfte von der spanischen Besteuerung	100
I Rechtsgrundlage: Art.23 Abs.2 (a) DBA Spa	100
II Einkünfte aus einer deutschen Betriebstätte	100
III Gewinne aus der Veräußerung von in Deutschland gelegenen unbeweglichen Vermögen	101
B Anrechnung bestimmter BRD-Steuern	101
I Rechtsgrundlage: Art.23 Abs.2 (b) DBA Spa	101
II Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren	102
1. Allgemeine Regelung	102
2. Behandlung von Personentochtergesellschaften	103
III Einkünfte aus in Deutschland gelegenen unbeweg- lichen Vermögen	104
C Gewinnkorrektur wegen Abhängigkeit von der Mutter- gesellschaft	104

	<u>Seite</u>
<u>3. ABSCHNITT: DIE BESTEUERUNG DES AUSLÄNDISCHEN MUTTER- UNTERNEHMENS NACH INNERSPANISCHEM RECHT</u>	106
A Vorsteuer: Steuer auf Kapitalerträge	106
B Allgemeine Einkommensteuer	107
I Persönliche und beschränkte Steuerpflicht des Einzelunternehmers	107
II Ermittlung der "base imponible"	107
III "Base liquidable", Tarif, Abzüge von der "cuota"	108
<u>4. ABSCHNITT: DIE EINSCHRÄNKUNG DER QUELLENBESTEUERUNG BEI DEM MUTTERUNTERNEHMEN NACH DBA SPA</u>	111
A Dividenden	111
B Zinsen und Lizenzgebühren	112
 D R I T T E R T E I L : D I E B E H A N D L U N G V O N U N S E L B S T Ä N D I G E N N I E D E R - L A S S U N G E N =====	115
<u>1. ABSCHNITT: DIE BESTEUERUNG DER UNSELBSTÄNDIGEN NIEDERLASSUNG NACH INNERSPANISCHEM RECHT</u>	115
A Vorsteuern	115
I Steuer auf Einkünfte aus ländlichem Grundvermögen	115
II Steuer auf Einkünfte aus städtischem Grundvermögen	116
III Steuer auf Einkünfte aus persönlicher Arbeit	116
IV Steuer auf Kapitalerträge	118
1. Vom Unternehmen bezogene Erträge	118
2. Vom Unternehmen gezahlte Erträge	119
V Steuer auf gewerbliche Tätigkeit und Gewinne	120
1. "Licencia fiscal"	120
2. "Cuota por beneficios"	120
a) Steuergegenstand	120

	<u>Seite</u>
b) Ermittlung der "base imponible"	122
aa) "Estimación directa"	122
bb) "Estimación objetiva"	123
c) "Base liquidable", Tarif, Steuerschuld	127
B Allgemeine Körperschaftsteuer	127
I Persönliche und beschränkte Steuerpflicht	127
II Ermittlung der "base imponible"	129
1. Problematik der Gewinnzurechnung	129
2. Gesetzlich geregelte Grundsätze	131
a) Anwendung der für Gebietsinländer gültigen Vorschriften	131
b) "Dealing at arm's length"	131
C 4 %-ige Sondersteuer	134
D Allgemeine Einkommensteuer	134
I Beschränkte Steuerpflicht des Einzelunternehmers	134
II Ermittlung der "base imponible"	135
2. ABSCHNITT: DIE EINSCHRÄNKUNG DER QUELLENBESTEUERUNG NACH DBA SPA	136
A Vom Unternehmer bezogene Einkünfte	136
I Betriebstättenprinzip	136
II Betriebstättengewinne	137
III "Betriebstättenfremde Einkünfte"	138
B Vom Unternehmen gezahlte Erträge	139
 S C H L U S S B E M E R K U N G	 141

<u>Tabellen</u>	<u>Seite</u>
Tabelle 1: Realwachstum und Steuerbelastung in Spanien und den übrigen OECD-Ländern	4
Tabelle 2: "Autorisierte" Auslandsinvestitionen nach Herkunftsländern	5
Tabelle 3: Aufkommen der direkten Steuern	15
Tabelle 4: Aufkommen der indirekten Steuern	16
Tabelle 5: Spanische Einkommensteuersätze	109
Tabelle 6: Spanische Quellensteuersätze für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren	113
 <u>Abkürzungsverzeichnis</u>	 IX
<u>Literaturverzeichnis</u>	144
<u>Verzeichnis der verwerteten Gerichtsentscheidungen</u>	155
<u>Lebenslauf</u>	

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebs- beraters
BAI	Brutto-Anlageinvestitionen
Bd.	Band
Bde.	Bände
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
B.O.E.	Boletín Oficial del Estado (Spanischer Staatsanzeiger)
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BSP	Bruttosozialprodukt
BStBl	Bundessteuerblatt
CC	Código Civil (Spanisches BGB)
C.de C.	Código de Comercio (Spanisches HGB)
CDFI	Cahiers de droit fiscal international (Schriften zum internationalen Steuer- recht)
Cpr	Privater Verbrauch
DAWR	Deutsche Außenwirtschaft-Rundschau
DB	Der Betrieb
DBA(Spa)	Doppelbesteuerungsabkommen (mit Spanien)
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
Eco.Fin.Esp.	Economía Financiera Española (Zeit- schrift)

ESTG	Einkommensteuergesetz
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
Exp.	Export
f (ff)	folgende
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade (Welthandelsabkommen)
GewO	Gewerbeordnung
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
imp.trans.act.	Impuesto general sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos (Allgemeine Kapitalverkehr- und Urkun- densteuer)
Inf.Com.Esp.	Información Comercial Española (Zeit- schrift)
i.V.	in Verbindung
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KStG	Körperschaftsteuergesetz
kVA	Kilovoltampere
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
L.G.T.	Ley General Tributaria (Spanische Ab- gabenordnung)
L.R.B.	Ley de Regularización de Balances (Bilanzregulierungsgesetz)
L.R.T.	Ley de Reforma del Sistema Tributario (Steuerreformgesetz 1964)
L.S.A.	Ley sobre Régimen Jurídico de las So- ciedades anónimas (Spanisches Aktien- gesetz)
L.S.L.	Ley sobre Régimen Jurídico de las So- ciedades de Responsabilidad Limitada (Spanisches GmbH-Gesetz)
m.E.	meines Erachtens
Mill.	Millionen

Mon.Cred.	Moneda y Crédito (Zeitschrift)
nom.	nóminal
O.C.D.E.	Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OHG	Offene Handelsgesellschaft
o.J.	ohne Jahr
O.M.	Orden Ministerial (Ministerieller Erlass)
o.O.	ohne Ort
Pts	Peseten
qkm	Quadratkilometer
Rep.Leg.Aranz.	Repertorio Cronológico de Legislación Aranzadi (Chronologische Gesetzessammlung)
Rep.Juris.Aranz.	Repertorio Cronológico de Jurisprudencia Aranzadi (Chronologische Entscheidungssammlung)
Rev.Der.Fin.	Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública (Zeitschrift)
Rev.Der.Merc.	Revista de Derecho Mercantil (Zeitschrift)
RFH	Reichsfinanzhof
RiW	Recht der internationalen Wirtschaft
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite, Satz
S.A.	Sociedad Anónima (Spanische AG)
S.L.	Sociedad de Responsabilidad Limitada (Spanische GmbH)
Sp.	Spalte
StAnpG	Steuieranpassungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tecn.Econ.	Técnica Económica (Zeitschrift)
T.r.con.rust.	Texto refundido de la contribución territorial rústica y pecuaria (Überarbeiteter Text der Steuer auf Einkünfte aus ländlichem Grundvermögen)

T.r.con.urb.	Texto refundido de la contribución territorial urbana (Überarbeiteter Text der Steuer auf Einkünfte aus städtischem Grundvermögen)
T.r.i.e.	Texto refundido de los impuestos especiales (Überarbeiteter Text der Sondersteuern)
T.r.i.l.	Texto refundido del impuesto sobre el lujo (Überarbeiteter Text der Luxussteuer)
T.r.imp.cap.	Texto refundido de la ley del impuesto sobre las rentas del capital (Überarbeiteter Text des Gesetzes über die Steuer auf Kapitalerträge)
Tr.imp.ind.	Texto refundido de la ley del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales (Überarbeiteter Text des Gesetzes über die Steuer auf gewerbliche Tätigkeit und Gewinne)
T.r.imp.pers.fis.	Texto refundido de la ley del impuesto general sobre la renta de las personas físicas (Überarbeiteter Text des Gesetzes über die allgemeine Einkommensteuer)
T.r.imp.soc.	Texto refundido de la ley del impuesto general sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas (Überarbeiteter Text des Gesetzes über die allgemeine Körperschaftsteuer)
T.r.imp.suc.trans.act.	Texto refundido de la ley y tarifas de los impuestos generales sobre las sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (Überarbeiteter Text des Gesetzes und Tarife der allgemeinen Erbschaft-, Schenkung-, Kapitalverkehr- und Urkundensteuer)
T.r.imp.trab.	Texto refundido de la ley del impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal (Überarbeiteter Text des Gesetzes über die Steuer auf Einkünfte aus persönlicher Arbeit)
T.r.i.t.e.	Texto refundido del impuesto general sobre el tráfico de las empresas (Überarbeiteter Text der allgemeinen Umsatzsteuer)
TU	Technische Universität
u.a.	unter anderem

VAR	Vereinigte Arabische Republik
Vgl.	Vergleiche
Vol.	Volume (Band)
VSt	Vierteljahreszeitschrift für Steuer- und Finanzrecht
WpG	Die Wirtschaftsprüfung
Ziff.	Ziffer
ZPO	Zivilprozeßordnung

E I N F Ü H R U N G

=====

I Spanien als Fertigungsland und Markt für ausländische Unternehmen

1. Natürliche und wirtschaftliche Gegebenheiten

Spanien nimmt mit 503.000 qkm¹⁾ den größten Teil der iberischen Halbinsel ein und ist damit hinter Frankreich das flächenmäßig zweitgrößte Land Westeuropas. Auf diesem Gebiet leben circa 33 Mill. Einwohner vorwiegend in der Hauptstadt Madrid, in deren Umgebung sowie in den Randgebieten an der Küste.

Da der Kulturlandteil durch hohe Gebirge und durch öde Trockenflächen auf etwa 50 % der Landesfläche eingeschränkt ist und überdies nur in wenigen Landesteilen wirklich gute Böden und natürliche Bewässerungsmöglichkeiten existieren, sind die Voraussetzungen für die Landwirtschaft schlechter als in anderen europäischen Ländern.²⁾ Dagegen findet die Industrie gute natürliche Gegebenheiten vor, denn die spanische Erde birgt Bodenschätze in ausreichendem Maße (vor allem Kohle, Eisen, Kupfer, Blei, Zink).³⁾

An Arbeitskräften mangelt es in Spanien nicht, soweit es sich nicht um qualifiziertes Fachpersonal handelt. Dies ist in genügender Zahl nur in den Industriezentren wie Barcelona und Bilbao vorhanden.⁴⁾ Das Lohnniveau ist etwa halb so hoch wie in der Bundesrepublik.⁵⁾ Auf der anderen Seite besteht aber ein z.T. sehr arbeitnehmerfreundliches Arbeitsrecht, nach dem Entlassungen nicht oder nur sehr schwer möglich sind.

1) Vgl. Becher, H.J.: Wirtschaft, Recht und Steuern in Spanien, Herne-Berlin 1965, S.15

2) Vgl. Tamames, R.: Estructura económica de España, 5. Aufl., Madrid 1970, S. 6 f; Servicio Informativo Español: Spanien, Madrid 1962, S.164

3) Vgl. Tamames, R.: a.a.O., S.6; Servicio Informativo Español: a.a.O., S.172

4) Vgl. Nauck, A.K.: Spanien als Markt und für Repräsentanz ausländischer Unternehmen, DAWR 1969, S.222 f

5) Vgl. Deutsche Handelskammer für Spanien: Kapitalinvestitionen in Spanien, Madrid-Barcelona 1971, S.3

Benachteiligt gegenüber anderen Volkswirtschaften ist die spanische Wirtschaft aufgrund der langen Transportwege, die nicht nur im Landesinneren zwischen den einzelnen Wirtschaftszentren bestehen, sondern die sich durch die geographische Lage Spaniens auch zu den Beschaffungs- und Absatzmärkten Mitteleuropas ergeben.¹⁾

Für ausländische Anbieter stellt Spanien schon aufgrund seiner Größe einen wichtigen Markt dar. Dessen Bedeutung erscheint aber erst im richtigen Licht angesichts der außerordentlichen Zuwachsraten, die die spanische Wirtschaft in den letzten Jahren aufweisen konnte: Das Bruttosozialprodukt wuchs von 1962 bis 1970 um 150 %, der Index der gesamten Industriegüterproduktion um 140 %.²⁾ Die Zunahme des jährlichen Prokopfeinkommens, das 1970 mit 820 \$²⁾ weit über dem anderer Entwicklungsländer lag, betrug nach Angaben der OECD zu konstanten Preisen in den Jahren 1955 bis 1969 durchschnittlich 6,2 %³⁾; damit steht Spanien in der OECD hinter Japan und Griechenland an dritter Stelle. Die spanische Ausfuhr wuchs sogar mit rund 16 % p.a. im Durchschnitt des genannten Zeitraums gut doppelt so kräftig wie der Durchschnitt aller OECD-Länder und um etwa 2 Prozentpunkte stärker als selbst die japanische Ausfuhr.⁴⁾ Die Zahlen vermitteln einen Eindruck von der Dynamik, mit der auch die Nachfrage nach Gütern und Dienstleistungen gewachsen ist.

2. Wirtschaftspolitische Maßnahmen

Das starke Wachstum der spanischen Wirtschaft konnte beginnen, als Spanien 1959 begann, seine strenge Wirtschaftskontrolle zu lockern und sich nach außen zu öffnen. Diese Entwicklung wurde eingeleitet durch das Dekretgesetz vom 27.7.1959 über auslän-

-
- 1) Gewisse Probleme des Transportwesens zwischen der BRD und Spanien wurden durch das Schiffsverkehrsabkommen vom 27.8.1968 aus dem Wege geräumt.
 - 2) Zahlen aus: Deutsche Handelskammer für Spanien: a.a.O., S.2
 - 3) Die deutsche Handelskammer spricht für die letzten Jahre sogar von 7 - 8 %. Vgl. Deutsche Handelskammer für Spanien: a.a.O., S.2
 - 4) Vgl. Julitz, L.: Welche Länder wachsen am schnellsten? FAZ vom 21.8.1972

dische Kapitalanlagen, das in den folgenden Jahren durch weitere gesetzliche Bestimmungen ergänzt wurde. Danach sind ausländische Kapitalbeteiligungen an spanischen Unternehmen bis zu 50 % genehmigungsfrei. Mehrheitsbeteiligungen bedürfen der Zustimmung des Ministerrats. Bei bestimmten volkswirtschaftlich wichtigen Branchen,¹⁾ wird diese selbst bei hundertprozentigen Beteiligungen ohne weiteres gewährt²⁾. Von der Ausländerbeteiligung sind Unternehmen der nationalen Verteidigung, öffentlichen Information und öffentlichen Dienste ausgeschlossen, andere Branchen unterliegen Sonderbestimmungen (Bergbau, Banken, Energieversorgung, Schiffbau etc.).³⁾ Die erwirtschafteten Gewinne können ins Ausland transferiert werden.⁴⁾

Auf handelspolitischem Gebiet ging Spanien vom Gewichtszoll zum Wertzoll über, der dem Brüsseler Tarifschema angepaßt war (1960), und es trat dem GATT bei (1962). Mit der Bundesrepublik wurde 1960 ein Handelsabkommen geschlossen.

Zur Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur wurden Entwicklungspläne (" planos de desarrollo") aufgestellt, nach denen mit staatlicher Hilfe neue Industriezentren ("polos de desarrollo") in entwicklungsfähigen Städten gebildet wurden. (Burgos, Huelva, Zaragoza etc.). Zur Entlastung der bestehenden Ballungsgebiete und zur Förderung der Außenbezirke sollte die Industrie in äußere Gürtel ("polignos") verlagert werden.⁵⁾ Weitere Schwerpunkte der Entwicklungspläne sind die Landwirtschaft, der Fremdenverkehr und der Außenhandel.

Zur Förderung des ausländischen Engagements in Spanien wurden bilaterale Abkommen geschlossen. Dem Handelsabkommen mit der BRD folgte 1962 ein Abkommen über wirtschaftliche Zusammenarbeit, in dem sich beide Staaten verpflichteten, deutsche Kapitalbeteiligungen in Spanien durch geeignete finanzielle Maßnahmen

1) Vgl. Dekret 701 vom 18.4.1963

2) Vgl. Deutsche Handelskammer für Spanien: a.a.O., S.4

3) Vgl. Deutsche Handelskammer für Spanien: a.a.O., S.3 und S. 6 - 10; Banco de Bilbao: Como invertir en España, Bilbao 1969, S.13

4) Vgl. Dekret 1054 vom 17.5.1962

5) Vgl. Art. 7 - 9 des Entwicklungsplans 1964 - 1967

Tabelle 1 : Realwachstum und Steuerbelastung in Spanien und den übrigen OECD-Ländern

Länder,geordnet nach den Wachstums- raten für das BSP von 1955 bis 1969	Länder- anteile an BSP 1967/69 in Prozent	Realer Zuwachs in Prozent					Länder- anteile an BSP 1967/69 in Prozent		
		Ø 1955/69		Ø 1965/75		Ø 1975/80			
		BSP ¹⁾	BAI ²⁾	Exp. ³⁾	Cpr je Kopf				
					BSP ¹⁾	Exp. ³⁾		BSP ¹⁾	Exp. ³⁾
1) Japan	8,3	10,3	15,5	13,9	7,7	10,6	9,5	-	19,0
2) Griechenland	0,4	6,7	11,2	9,7	5,7	8,0	7,1	8,9	24,9
3) Spanien	1,6	6,2	9,0	16,2	4,8	6,1	5,5	-	20,4
4) Frankreich	7,4	5,8	9,0	8,6	4,6	5,7	6,1	-	37,0
5) Portugal	0,3	5,8	8,9	8,9	4,0	6,3	7,0	8,1	-
6) Italien	4,4	5,6	5,5	14,3	4,8	6,1	6,0	11,5	30,3
7) BRD 6)	8,0	5,4	5,8	9,9	4,5	4,6	5,0	-	35,1
8) Türkei	0,7	5,2	-	-	-	6,8	6,8	-	-
9) Dänemark	0,7	4,8	8,5	7,2	3,7	3,8	3,7	4,8	34,1
10) Finnland	0,5	4,7	4,6	7,2	3,6	4,8	4,3	6,5	32,5
11) Niederlande	1,4	4,7	6,6	8,1	3,9	4,0	4,3	6,8	37,8
12) Island	0,1	4,6	5,5	6,0	3,4	4,6	4,4	5,6	31,6
13) Kanada	3,7	4,5	3,8	6,8	2,4	5,6	5,2	6,2	30,0
14) Österreich	0,7	4,5	5,4	8,1	4,3	4,8	5,2	7,7	36,3
15) Norwegen	0,5	4,4	4,3	8,1	3,1	4,4	4,5	6,2	38,7
16) Schweden	1,5	4,4	6,1	6,6	3,5	3,8	4,2	6,3	40,7
17) Schweiz	1,0	4,4	6,8	7,1	2,9	3,6	3,2	4,9	23,1
18) Belgien	1,2	4,1	5,5	7,2	2,8	4,8	5,0	10,3	33,0
19) Irland	0,2	4,1	4,5	7,2	3,3	4,3	5,1	11,0	27,7
20) Vereinigte Staaten	51,0	4,0	3,5	6,0	2,7	4,3	4,4	4,5	30,0
21) Großbritannien	6,3	3,0	5,6	3,7	2,2	3,0	3,6	4,3	34,2
22) Luxemburg	0,1	3,0	1,0	4,2	2,9	2,2	2,9	3,4	32,3
OECD-Länder	100,0	4,8	5,5	7,6	3,5	5,1	5,1	6,9	30,5

1) Bruttozialprodukt in Preisen von 1963 - 2) Brutto-Anlageinvestitionen - 3) Export von Waren und Dienstleistungen - 4) Privater Verbrauch je Kopf der Bevölkerung - 5) 1959/69 - 6) Zahlen für 1955/69 nach: Statistisches Bundesamt - 7) 1961/69 - 8) ohne Australien - Quelle: OECD, abgedruckt in FAZ vom 21.8.1972

Tabelle 2: "Autorisierte" 1) Auslandsinvestitionen nach Herkunftsländern in Mill. Pts 2)

	<u>1960</u>	<u>1962</u>	<u>1964</u>	<u>1966</u>	<u>1968</u>	<u>1970</u>
USA	77,1	1.218,8	866,4	2.397,6	2.067,4	2.355,8
Schweiz	4,7	1.982,6	1.075,6	1.769,3	1.592,0	2.533,2
BRD	7,8	150,3	444,2	541,6	1.784,5	1.089,0
Frankreich	9,1	190,9	238,6	483,8	233,0	513,1
Großbritannien	5,8	65,0	264,3	144,4	778,6	445,9
Niederlande	19,4	4,1	117,5	483,8	324,2	382,8
Italien	3,6	24,4	-	166,1	822,4	186,6
Kanada	4,4	12,2	-	21,7	18,6	60,0
Schweden	0,1	24,4	113,8	548,8	60,7	54,0
Belgien	-	56,9	124,8	158,9	65,6	105,0
andere	<u>2,7</u>	<u>333,1</u>	<u>426,0</u>	<u>505,6</u>	<u>160,2</u>	<u>327,9</u>
Summe	134,7 =====	4.062,7 =====	3.671,2 =====	7.221,6 =====	7.907,2 =====	8.053,3 =====

1) "Autorisierte" Investitionen sind solche, die zu einer Mehrheitsbeteiligung führen und deshalb durch den Ministerrat genehmigt werden müssen. (vgl. Dekret-gesetz vom 27.7.1959)

2) Quelle: Banco de Bilbao: Inversiones extranjeras en España, in: Boletín de Londres Nr.241, London 1971, S.10

zu fördern (z.B. Übernahme von Garantien, Kreditgewährung, Steuervergünstigungen¹⁾). In diesem Abkommen wurde auch vereinbart, Verhandlungen über den Abschluß eines Doppelbesteuerungsabkommens aufzunehmen.²⁾ Dieses wurde am 5.12.1966 unterzeichnet. 1970 schlossen Spanien und die BRD einen Niederlassungsvertrag. Er enthält im wesentlichen Nichtdiskriminierungsvorschriften.³⁾

II Ziel und Weg der Arbeit

Die bisherigen Ausführungen sollten einen allgemeinen Eindruck von Entwicklung und Stand der spanischen Wirtschaft und ihrer engen Verbindung mit dem Ausland vermitteln. Man kann ihn m.E. ohne Übertreibung wie folgt zusammenfassen: Spanien ist für unternehmerische Auslandsinteressen ein aussichtsreiches Betätigungsfeld.

Eine der wichtigsten rechtlichen und ökonomischen Gegebenheiten, der sich der ausländische Unternehmer bei der Verwirklichung seines Engagements in Spanien unterwerfen muß, ist die dortige Besteuerung. Mit ihr beschäftigt sich diese Arbeit. Dabei wird ein doppeltes Ziel verfolgt: Erstens soll aufgezeigt werden, mit welchen Steuerarten und -höhen ein ausländisches Unternehmen bei verschiedenen Betätigungsformen in Spanien rechnen muß. Zweitens soll dies zum Anlaß genommen werden, um Institute des materiellen spanischen Steuerrechts vorzustellen, die - verglichen mit deutschem Recht - zuweilen recht vertraut, oft aber auch völlig fremdartig anmuten.

Hierbei soll in folgender Weise vorgegangen werden: Am Anfang steht ein Überblick über den rechtlichen Bereich, in dem sich die Untersuchung bewegt, nämlich das spanische Steuerrecht im allgemeinen und das deutsch-spanische Doppelbesteuerungsabkom-

1) Vgl. z.B. § 34 d EStG, § 1 Entwicklungshilfesteuergesetz

2) Vgl. Art.6 des Abkommens

3) Vgl. Fleck, R.; Meyer-Marsilius, H.J.: Niederlassungen im Ausland, Loseblattsammlung, Deutscher Wirtschaftsdienst (Hrsg.), Köln o.J., 2100 Spanien S.25

men im besonderen. Dann wendet sich die Arbeit den hier untersuchten Wirtschaftssubjekten, dem ausländischen Unternehmen und seiner Niederlassung zu: Wie sind sie abgegrenzt, welche Formen können sie besitzen und schließlich - für die steuerliche Behandlung von größter Wichtigkeit - wie verhält es sich mit ihrer Ansässigkeit?

An diese grundlegenden Ausführungen schließt sich im zweiten Teil die steuerliche Behandlung der selbständigen Niederlassung an. Begonnen wird mit der Besteuerung der Tochtergesellschaft, zunächst nach internem Recht, dann nach dem DBA. Es folgt die Besteuerung des Mutterunternehmens, wobei in der gleichen Weise vorgegangen wird.

Der dritte Teil beschäftigt sich mit der Behandlung der unselbständigen Niederlassung. Auch hier wird zuerst das interne Steuerrecht, dann das Recht des DBA betrachtet.

ERSTER TEIL: RECHTLICHE GRUNDLAGEN

1. ABSCHNITT: RECHTSQUELLEN UND ALLGEMEINER ÜBERBLICK

A Das spanische Steuerrecht

I Die Entwicklung bis 1957

Als Ausgangspunkt der neueren Entwicklung des spanischen Steuerwesens wird in der Literatur einstimmig das Jahr 1845 bezeichnet.¹⁾ In ihm gelang es dem damaligen Finanzminister Alejandro Mon, die Vielzahl der bis dahin bestehenden, oft vollkommen gegensätzlichen Steuergebilde²⁾ zusammenzufassen und erheblich zu vereinfachen. Das Steuersystem Mons stützte sich im Rahmen der direkten Steuern vor allem auf eine Bodenertrags- ("contribución de inmuebles, cultivo y ganadería") und eine Handelsgewerbeertragsteuer ("subsidio comercial y de comercio"), bei den indirekten Steuern³⁾ auf die Verbrauchsteuern ("contribución de consumos") und eine Steuer auf die Übertragung von Grundstücksrechten ("derecho de hipotecas"). Seinem Inhalt nach blieb dieses System bis auf geringfügige Veränderungen bis zum Ende des 19. Jahrhunderts bestehen.

Der zweite Meilenstein auf dem Weg zur Modernisierung der spanischen Steuern wurde durch Raimundo Villaverde gesetzt.⁴⁾ Er führte im Jahre 1900 eine dritte Ertragsteuer ein, die "contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria".⁵⁾ Diese Steuer belastete in drei Tarifgruppen Einkünfte aus persönlicher Arbeit (selbständig und unselbständig), Einkünfte

-
- 1) Vgl. Stubenberg, J.: Entwicklung und Aufbau des spanischen Steuersystems unter besonderer Berücksichtigung der Reform von 1964, Diss. Wien 1967, S. 20; Graf, H.: Aufbau und Wesen der spanischen Gewerbesteuer, Diss. Nürnberg 1955, S. 11, 13; Hünlich, F.A.: Die Steuerverfassung Spaniens in Geschichte und Gegenwart, Jena 1932, S. 18 f
 - 2) Vgl. Graf, H.: a.a.O., S. 11
 - 3) Daneben kamen wesentliche Einnahmen des Staates aus den staatlichen Monopolen (z.B. Tabakmonopol) und den Zöllen.
 - 4) Vgl. Graf, H.: a.a.O., S. 13
 - 5) Vgl. Stubenberg, J.: a.a.O., S. 32 ff

aus Kapitalvermögen und Einkünfte, die aus dem Zusammenwirken von menschlicher Arbeit und Kapital (also gewerbliche Einkünfte), soweit diese nicht schon von einer anderen gleichartigen Steuer belastet wurden, herrühren.

Erst 1932 wurde eine allgemeine Einkommensteuer ("contribución sobre la renta") eingeführt,¹⁾ die jedoch kaum das Attribut "allgemein" verdiente, weil sie nur das über 100.000 Pts pro Jahr hinausgehende Einkommen belastete.²⁾ Ein entsprechendes Gegenstück für juristische Personen gab es nicht. Deren Erträge fielen lediglich in die Tarifgruppen II und III der erwähnten Ertragsteuer auf Arbeits- und Kapitaleinkünfte.³⁾

Die Entwicklung des spanischen Steuersystems, auf die hier nur ein kurzer Blick geworfen werden kann, ist, so läßt sich zusammenfassend feststellen, gekennzeichnet durch eine starke Betonung der Objektsteuern; einer spät eingeführten Personensteuer kommt nur ergänzende Bedeutung zu.

II Die Reformen von 1957 und 1964

Das Jahr 1957 brachte Spanien wieder eine Steuerreform, die Vorläufer der großen Reform von 1964 war. Auf dem Gebiet der direkten Steuern ergaben sich zwei besonders wichtige Neuerungen durch die Einführung einer Körperschaftsteuer und die Schaffung eines neuartigen Veranlagungsverfahrens, das helfen sollte, den weit verbreiteten Steuerbetrug einzudämmen.⁴⁾

Die Körperschaftsteuer ("impuesto sobre sociedades y entidades

1) Vgl. Bürkle, E.: Entwicklung und Aufbau der spanischen Einkommensteuer, Diss. Nürnberg 1958, S.9

2) Die Zahl der Personen, die 1957 danach eine Steuerzahlung leisteten, belief sich nach Schula auf 27.000, nach Casares Cordoba und Eirod Villarnovo auf 40.000, vgl. Schula, A.: Die spanische Einkommensteuer, Diplomarbeit, Wien 1960, S.14, zitiert nach Stubenberg, J.: a.a.O., S.40; Casares Cordoba, E., Eirod Villarnovo, F.J.: La imposición sobre la renta de las personas físicas en España, Inf.Com.Esp., August 1964, S. 166

3) Vgl. Stubenberg, J.: a.a.O., S. 41

4) Vgl. Albiñana García-Quintana, C.; Rodríguez Robles, A.: Aspectos jurídicos, sicológicos y económicos de la inspección tributaria, CDFI Vol. XXXIX, (1959), S.124

jurídicas") ging hervor aus der Tarifgruppe III der Ertragsteuer auf Arbeits- und Kapitaleinkünfte. Auch deren Tarifgruppen I und II wurden als Arbeits- ("impuesto sobre rendimientos del trabajo personal") und Kapitalertragsteuer ("impuesto sobre las rentas del capital") verselbstständigt.

Die Einführung des Verfahrens der Globalveranlagung, das an dieser Stelle nur kurz beschrieben wird¹⁾, bedeutete einen Übergang von einer Steuerfestsetzung aufgrund exakt ermittelter Erträge zu einer Pauschalbesteuerung. In jeder Branche wird eine Kommission bestehend aus Steuerpflichtigen und Vertretern der Finanzverwaltung gebildet, die den Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Erträge dieser Branche global festlegt. Gleichzeitig bestimmt sie die objektiven Schlüssel, nach welchen der Gesamtertrag der Branche auf die einzelnen Unternehmen verteilt wird. Der nach diesem Verteilungsverfahren auf jedes Unternehmen entfallende Ertrag bildet die Grundlage für dessen Besteuerung.²⁾

Auch die indirekten Steuern wurden in der Reform von 1957 wieder modifiziert. Vor allem wurde die Steuerkontrolle verschärft.³⁾

Weitere tiefgreifende Veränderungen brachte dann die Steuerreform von 1964. Das bis dahin bestehende dualistische System mit der scharfen Trennung der Sachsteuern auf der einen und der ergänzenden Einkommensteuer als Personensteuer auf der anderen Seite wurde aufgegeben. Die Einkommen- und Körperschaftsteuer wurden zu umfassenden Personensteuern ausgebaut; die Sachsteuern blieben zwar bestehen, wurden aber mit den allgemeinen Personensteuern verbunden und verloren weitgehend ihre Selbständigkeit, indem sie nur noch den Charakter von Vorauszahlungen auf die allgemeinen Personensteuern behielten. Damit verlor auch das den Sachsteuern innewohnende Territorialprinzip an Bedeutung, da die allgemeinen Personensteuern mit der

1) Eine ausführliche Darstellung siehe auf S.116 ff und 123 ff

2) Vgl. Art.38 - 45 T.r.imp.ind.

3) Vgl. Stubenberg, J.: a.a.O., S.57 f

Besteuerung des Welteinkommens nach dem Global- oder Mundialprinzip erhoben wurden. Hinzu kam ergänzend eine beschränkte Steuerpflicht für im Ausland ansässige Personen.¹⁾

Bei den indirekten Steuern wurde eine Umsatzsteuer in der Form der Bruttoallphasensteuer eingeführt.²⁾ Die Zahl der indirekten Steuern wurde weiter beschränkt und in eine übersichtliche Konzeption gebracht.

Das Übergewicht der indirekten Steuern gegenüber den direkten Steuern, das einer sozial gerechten Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspricht, wurde durch die Reform nicht beseitigt.³⁾ Auch die Quote der steuerlichen Gesamtbelastung lag 1965 mit 13 % nach wie vor weit unter dem Maß mitteleuropäischer Staaten.⁴⁾

Während der Reform von 1957 in erster Linie fiskalische Motive (Deckung der staatlichen Ausgaben) zugrunde lagen, so sollte die Reform von 1964 auch ein Schritt zu einem moderneren und gerechteren steuerlichen System sein⁵⁾, nicht zuletzt um auf diesem wichtigen Gebiet - angesichts der Reformbewegungen in Frankreich (1959) und Belgien (1962) - gegenüber den EWG-Staaten nicht in eine völlige Isolierung zu geraten⁶⁾.

1) Vgl. Debatin, H.: Völkerrechtliche Vertragsgestaltung der deutsch-spanischen Steuerbeziehungen, DB 1968, S.1639

2) Vgl. Art. 185 - 208 L.R.T.

3) 1972 beträgt der Anteil der direkten Steuern an den gesamten Steuereinnahmen 29,5 %, der der indirekten Steuern 70,5 %, vgl. Ministerio de Hacienda: Presupuesto consolidado de las administraciones públicas, Madrid 1972, S.50 f

4) Zum Vergleich: Der Anteil der Steuerbelastung am Bruttosozialprodukt betrug im gleichen Jahr in Deutschland 24 %, Frankreich 24 %, Holland 23 %, Luxemburg 22 %, Belgien 21 %, Italien 20 %. Vgl. Calle Sáiz, R.: Sistema fiscal en España y en el mercado común, Madrid 1969, S.261; Calle Oliva, der sich kritisch mit den Wirkungen des spanischen Steuersystems auf die wirtschaftliche Entwicklung des Landes auseinandersetzt, fordert neben einer Reihe anderer Maßnahmen eine Anpassung der Steuergesamtbelastung an den EWG-Durchschnitt. Vgl. Calle Oliva, J.A. de la: Les relations entre les systèmes fiscaux et le développement économique dans les pays en voie de développement, CDFI Vol. LIII (1968), S.238

5) Vgl. Stubenberg, J.: a.a.O., S. 58

6) Vgl. Debatin, H.: a.a.O., S.1639; siehe dazu auch: Calle Sáiz, R.: a.a.O., S.32

III Überblick über das geltende materielle Recht

1. Direkte Steuern

Hierzu zählen die Ertragsteuern, die sich in Vorsteuern¹⁾ und allgemeine Steuern einteilen lassen. Vorsteuern sind:

- die Steuer auf Einkünfte aus ländlichem Grundvermögen ("contribución territorial sobre la riqueza rústica y pecuaria"),
- die Steuer auf Einkünfte aus städtischem Grundvermögen ("contribución territorial sobre la riqueza urbana"),
- die Steuer auf Einkünfte aus persönlicher Arbeit ("impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal"),
- die Steuer auf Kapitalerträge ("impuesto sobre las rentas del capital"),
- die Steuer auf gewerbliche Tätigkeit und Gewinne ("impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales").

Allgemeine Steuern sind:

- die allgemeine Einkommensteuer der natürlichen Personen ("impuesto general sobre la renta de las personas físicas"),
- die allgemeine Körperschaftsteuer ("impuesto general sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas"), zusätzlich eine 4 %-ige Sondersteuer ("gravamen especial del 4 por 100").

Die Bezeichnung "Ertragsteuern" drückt aus, daß es sich hierbei um Steuern handelt, deren Bemessungsgrundlage eine Ertragsgröße ist. Für die aufgezählten Steuern gilt dies jedoch nicht uneingeschränkt. Bei den Steuern auf Einkünfte aus ländlichem Grundvermögen und persönlicher Arbeit und auf gewerbliche Tätigkeit und Gewinne werden unabhängig von der Höhe der Einkünfte gewisse Mindestbeträge erhoben. Trotz dieser besonderen Eigenart der spanischen Vorsteuern soll im weiteren auch für diese Steuern die Bezeichnung "Ertragsteuern" aufrecht erhalten werden. Eine Darstellung der Ertragsteuern erübrigt sich an

1) Wegen des Begriffs vgl. S.57

dieser Stelle, da auf sie im folgenden noch ausführlich eingegangen wird.

Neben den Ertragsteuern besteht innerhalb der direkten Steuern die Erbschaft- und Schenkungsteuer ("impuesto general sobre las sucesiones"). Ihr Satz bemißt sich nach dem Wert des übertragenen Vermögens und dem Verwandtschaftsgrad. Er variiert zwischen 3 % und 84 %!¹⁾ Zwischen Eltern und Kindern und zwischen Ehegatten besteht ein Freibetrag von 10.000 Pts.²⁾

2. Indirekte Steuern

Die indirekten Steuern bestehen aus der Kapitalverkehr- und Urkundensteuer, der Umsatzsteuer, der Luxussteuer und den Sondersteuern.

Die Kapitalverkehr- und Urkundensteuer ("impuesto general sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados") belastet drei Tatbestände: die Übertragung von Vermögen unter Lebenden, den Wertzuwachs von Grundstücken und die Beurkundung von Rechtsgeschäften. Steuerpflichtige Vermögensübertragungen sind auch die Übertragung von Rechten, die Verpachtung von Gütern und Rechten, die Gewährung von Darlehen und Bürgschaften und die Einbringung von Sachgütern, Bargeld und Rechten in ein Unternehmen.³⁾ Nicht steuerbar sind Übertragungen, die zum gewöhnlichen Geschäftsverkehr der Unternehmen gehören, insbesondere wenn sie der Umsatzsteuer unterliegen.⁴⁾ Der Steuersatz, der in bestimmten Fällen bis zu 95 % ermässigt wird, beträgt je nach Art der Übertragung zwischen 1,1 % und 7,4 % des Geschäftswertes.⁵⁾

Die Steuer auf den Wertzuwachs von Grundstücken fällt bei der Realisierung des Wertzuwachses an, d.h. sie wird vom Ver-

1) Vgl. Puhl, E.: Das spanische Steuersystem, StuW 1968, Sp.551; Ministerio de Hacienda: Los impuestos en España, 3. Aufl. Madrid 1969, S.356 ff

2) Vgl. Art.19 T.r.imp.suc.trans.act.

3) Vgl. Art.54 T.r.imp.suc.trans.act.

4) Vgl. Art.62 T.r.imp.suc.trans.act.

5) Vgl. Tarif des Imp.trans.act.

äußerungsgewinn erhoben. Steuerpflicht entsteht nur, wenn zwischen Erwerb und Veräußerung mehr als 3 Jahre liegen. Bemessungsgrundlage ist der reale Wertzuwachs, d.h. der nominale Wertzuwachs wird um den Inflationsanteil gekürzt.¹⁾ Die Steuersätze, die von der Höhe des Veräußerungsgewinns und der Dauer seines Entstehungszeitraums abhängen, liegen zwischen 17 % und 25 %.²⁾ Obwohl diese Wertzuwachssteuer im Steuerreformgesetz vom 11.6.1964 enthalten ist, treten die Bestimmungen über sie erst durch Regierungsbeschluß in Kraft³⁾; dies ist bisher nicht geschehen.

Die Urkundensteuer belastet Rechtsgeschäfte, über die Urkunden ausgestellt werden müssen.⁴⁾ Die Sätze betragen bis zu 1 % vom Wert des Rechtsgeschäfts.⁵⁾

Die Umsatzsteuer ("impuesto general sobre el trafico de las empresas") fällt bei den gewöhnlichen Lieferungen und Leistungen an, die von Unternehmen und sonstigen Betrieben gegen Entgelt in Spanien ausgeführt werden, ferner bei Importen.⁶⁾ Es handelt sich um eine Bruttoallphasensteuer, deren Bemessungsgrundlage das vereinnahmte⁷⁾ Entgelt ist. Die Steuersätze liegen zwischen 0,3 % und 2 %, je nach Art des Umsatzes.

Der Luxussteuer ("impuesto sobre el lujo") sind die Anschaffung, der Besitz und die Nutzung von bestimmten Gütern, die keineswegs alle Luxuscharakter haben, unterworfen. Neben Spirituosen, Pelzen, Lederwaren, Fotoartikeln, Schmuck, Kunstgegenständen, Antiquitäten, Teppichen und Tabakwaren gehören dazu auch Personenkraftwagen und Superbenzin. Die Steuersätze liegen zwischen 5 % und 25 %; bei Tabakwaren betragen sie bis zu 110 %.⁸⁾

Schließlich liegen noch Sondersteuern ("impuestos especiales")

1) Vgl. Art. 91 T.r.imp.suc.trans.act.

2) Vgl. Tarif des Imp.trans.act.

3) Vgl. Abschnitt II der Zusatzbestimmungen des T.r.imp.suc.trans.act.

4) Vgl. Art. 100 T.r.imp.suc.trans.act.

5) Vgl. Tarif des Imp.trans.act.

6) Vgl. Art. 1, 2, 6 T.r.i.t.e.

7) Vgl. Puñl, E.: a.a.O., Sp.553

8) Vgl. Art.15 T.r.i.l.

Tabelle 3: Aufkommen der direkten Steuern ^{1) 2)}

	<u>1958</u>	<u>1960</u>	<u>1962</u>	<u>1964</u>	<u>1966</u>	<u>1968</u>	<u>1970</u>
Steuer auf Einkommen aus ländlichem Grundvermögen		1,3	1,4	1,3	0,9	0,9	1,1
Steuer auf Einkommen aus städtischem Grundvermögen	2,7	1,6	1,9	2,3	2,8	3,2	4,5
Steuer auf Einkünfte aus persönlicher Arbeit	4,2	5,3	6,7	8,4	12,2	14,2	21,5
Steuer auf Kapitalerträge	2,4	2,4	2,9	3,5	4,7	6,3	8,6
Steuer auf gewerbliche Tätigkeit und Gewinne	1,6	2,3	3,6	4,6	6,0	8,5	9,7
Allgemeine Körperschaftsteuer ³⁾	7,0	8,3	10,3	11,4	16,4	19,8	27,2
Allgemeine Einkommensteuer	0,7	1,0	1,2	1,6	2,0	2,9	3,3
Steuer auf das Kapital ⁴⁾	1,1	1,3	1,7	1,9	2,0	3,1	4,2
Sonstige	<u>1,2</u>	<u>-</u>	<u>0,2</u>	<u>0,2</u>	<u>2,1</u>	<u>1,8</u>	<u>1,9</u>
Direkte Steuern	20,9 =====	23,5 =====	29,5 =====	35,2 =====	49,1 =====	60,7 =====	82,0 =====

1) Quelle: Banco de España: Informe anual, Juli 1971, Madrid 1971, S.150

2) in Milliarden Pts

3) einschließlich der Sondersteuer von 4 %

4) hauptsächlich Erbschaft- und Schenkungssteuer

Tabelle 4: Aufkommen der indirekten Steuern 1) 2)

	<u>1958</u>	<u>1960</u>	<u>1962</u>	<u>1964</u>	<u>1966</u>	<u>1968</u>	<u>1970</u>
Steuer auf Vermögensübertragungen ³⁾	6,2	7,4	9,3	12,5	11,0	15,2	22,9
Zölle	3,0	6,8	12,7	16,6	29,6	23,6	28,5
Tabaksteuer (Tabakmonopol und Luxussteuer)	3,8	4,8	5,5	7,9	9,8	12,3)	
Benzinsteuer (Sondermonopol und Luxussteuer)	9,1	10,8	14,3	18,7	25,6	35,4)	61,4
Luxussteuer (außer Tabak- und Benzinsteuer)	1,3	2,2	2,7	4,1	7,5	9,9	15,4
Sondersteuer	1,2	1,6	2,0	2,5	3,4	4,5	7,3
Umsatzsteuer ⁴⁾	4,3	4,7	4,2	7,1	19,4	26,6	37,8
Sonstige	<u>1,5</u>	<u>1,8</u>	<u>4,5</u>	<u>6,0</u>	<u>1,6</u>	<u>0,6</u>	<u>0,8</u>
Indirekte Steuern	30,4 =====	40,1 =====	55,2 =====	75,4 =====	107,9 =====	128,1 =====	174,1 =====
Direkte und indirekte Steuern	51,3 =====	63,6 =====	84,7 =====	110,6 =====	157,0 =====	188,8 =====	256,1 =====

1) in Milliarden Pts

2) Quelle: Banco de España: Informe anual, Juli 1971, Madrid 1971, S.150

3) hauptsächlich Kapitalverkehr- und Urkundensteuer

4) bis 1964 einschließlich "impuesto sobre el gasto"

auf der Herstellung von Alkohol, Zucker, Bier und Erfrischungsgetränken, dem Verbrauch von Benzin und Ölderivaten und der Benutzung des Telefons.¹⁾

IV Rechtsmittel und Steuergerichtsbarkeit

Der Steuerpflichtige kann gegen Bescheide der Verwaltung Einspruch ("recurso de reposición") erheben.²⁾ Wird der Einspruch abgewiesen, dann steht ihm in gesetzlich aufgezählten Fällen (Enumerationsprinzip)³⁾ der Weg zu den Finanzverwaltungsgerichten⁴⁾ offen. Hierbei handelt es sich um Gerichte, die in die Finanzverwaltung eingegliedert sind, also außerhalb der ordentlichen Gerichtsbarkeit stehen.

Die erste Stufe der Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit sind die "Tribunales Económico Administrativos Provinciales" (Provinzfinanzverwaltungsgerichte). Sie entscheiden über Klagen, die sich gegen Bescheide der Verwaltung im Orts- und Provinzbezirk wenden. Bei Streitwerten von über 150.000 Pts⁵⁾ ist die ordentliche Berufung ("recurso ordinario de alzada") beim "Tribunal Económico Administrativo Central" (Oberstes Finanzverwaltungsgericht) möglich, jedoch nicht, wenn sich die Klagebefugnis in der ersten Instanz auf eine örtliche Bestimmung gründete.⁶⁾ Die zuständigen Abteilungsleiter des Finanzministeriums können auch ohne diese Voraussetzung außerordentliche Berufung ("recurso extraordinario de alzada") einlegen, wenn sie die Entscheidung für in hohem Maße schädlich oder irrig halten.⁷⁾ Dem Steuerpflichtigen steht nur in ganz bestimmten Fällen⁸⁾ der Weg zu einer außerordentlichen Überprüfung der Entscheidung ("recurso extraordinario de revisión") durch das Oberste Finanzverwaltungsgericht zu. In erster und einziger

1) Vgl. Art. 1 T.r.i.e.

2) Vgl. Art. 160 Abs.1 L.G.T.

3) Vgl. Art. 165 L.G.T.

4) Sie sind im L.G.T. Art.163 - 171 und im "reglamento" vom 26.11.1959 geregelt.

5) Vgl. Dekret vom 7.11.1963

6) Vgl. Ministerio de Hacienda: Los impuestos..., a.a.O., S.797

7) Vgl. Art. 166 d L.G.T.

8) Vgl. Art. 171 L.G.T.

Instanz urteilt dieses Gericht über die Rechtmäßigkeit von Verwaltungsakten, die von einer Zentralbehörde erlassen wurden.

Sind die Rechtsmittel bei den Finanzverwaltungsgerichten beider Stufen erschöpft, dann kann gegen deren Entscheidungen Klage bei den ordentlichen **V e r w a l t u n g s g e r i c h t e n** erhoben werden. Zuständig sind für Urteile der Provinzfinanzverwaltungsgerichte die für Verwaltungssachen zuständigen Senate der (jeweils mehrere Provinzen umfassenden¹⁾) Oberlandesgerichte ("Audiencias Territoriales"), für Urteile des Obersten Finanzverwaltungsgerichts und bei Revision gegen die Urteile der Oberlandesgerichte die Verwaltungssenate des "Tribunal Supremo" (Oberstes Gericht). Gegen deren Urteile kann nur noch durch Revision beim Revisionssenat für Verwaltungssachen dieses höchsten Gerichts vorgegangen werden.²⁾

Wird der Steuerpflichtige im Rahmen der "estimación objetiva"³⁾ veranlagt, dann kann er in bestimmten Fällen nur Beschwerde bei den "**j u r a d o s t r i b u t a r i o s**" (Steuerschiedsgerichte) einlegen. Hierbei handelt es sich um Gremien, die aus Vertretern der Finanzverwaltung, der Gewerkschaften ("sindicatos"), Berufsverbände ("asociaciones profesionales"), Kammern und anderen öffentlichen Institutionen zusammengesetzt sind.⁴⁾ Sie haben allgemein zur Aufgabe, in gesetzlich bestimmten Fällen Streitigkeiten zwischen der Verwaltung und dem Steuerpflichtigen bei der Anwendung der Steuer zu klären. Im besonderen obliegt es ihnen, bei der "estimación objetiva" Steuergrundlagen und-Beträge (allerdings nur subsidiär) festzusetzen und über die eingelegten Beschwerden zu befinden.⁵⁾ Dabei ist wie folgt zu unterscheiden: Beim "recurso por agravio comparativo" (Beschwerde wegen ungleicher Behandlung) macht der Beschwerdeführer geltend, daß er im Vergleich zu den anderen in seiner Branchengruppe veranlagten Steuerpflichtigen

1) Vgl. Becher, H.: Wörterbuch der Rechts- und Wirtschaftssprache, Bd. 1, spanisch-deutsch, München 1971, Stichwort "audiencia", (S.86)

2) Vgl. Ministerio de Hacienda: Los impuestos..., a.a.O., S.814 f

3) Siehe hierzu Seite 87 ff, 116 ff und 123 ff

4) Vgl. Art. 148 Abs.1 L.G.T.

5) Vgl. Art. 147 L.G.T.

benachteiligt sei. Im Falle des "recurso por agravio absoluto" (Beschwerde wegen einer absoluten Beeinträchtigung) beruft sich der Steuerpflichtige darauf, daß seine tatsächlichen Einkünfte unter denen liegen, die ihm im Rahmen der "evaluación global" (Globalveranlagung) zugerechnet wurden.¹⁾ Kann er dies nicht genügend beweisen, dann wird die Steuer von den "jurados tributarios" festgesetzt. (Andernfalls wird er nach der "estimación directa", d.h. aufgrund seiner Buchhaltung veranlagt.) Gegen die Entscheidung der "jurados tributarios" gibt es kein weiteres Rechtsmittel, auch nicht beim Verwaltungsgericht. Dies gilt ausnahmsweise nicht bei der dritten Beschwerdeform, dem "recurso por aplicación indebida de las reglas de distribución" (Beschwerde wegen rechtswidriger Anwendung der Verteilungsvorschriften).²⁾

Der lange Instanzenzug und die Übertragung ganz wesentlicher und umfangreicher Teile der Finanzgerichtsbarkeit an Steuerschiedsgerichte führen dazu, daß in Spanien weit weniger Veröffentlichte höchstrichterliche Finanzrechtsprechung vorliegt als in Deutschland. Kommentare zu den Steuergesetzen, die Rechtsprechung anführen und wie sie im deutschen Recht bestehen, kennt man nicht. Auch in der übrigen Literatur wird Rechtsprechung kaum berücksichtigt. Möglicherweise spielt dabei der Umstand mit, daß die tiefgreifende Steuerreform von 1964 erst verhältnismäßig kurze Zeit zurückliegt.

B Das deutsch-spanische Doppelbesteuerungsabkommen

I Zum Begriff der internationalen Doppelbesteuerung

Mit diesem Begriff haben sich in der Literatur sehr viele Autoren³⁾ befaßt, und es ist deshalb kaum verwunderlich, daß keine einheitliche Definition besteht. Spitaler, der sich einer systematischen Klärung des Begriffs wohl am intensivsten

1)Vgl. Ministerio de Hacienda: Los impuestos..., a.a.O., S.215

2)Vgl. Regel 47 und 48 der vorläufigen Richtlinie zur "cuota por beneficios" vom 9.2.1958, B.O.E. vom 15.2.1958

3)Vgl. z.B. Dorn, H.: Das Recht der internationalen Doppelbe-

widmet¹⁾, geht dabei von der "Doppelbelastung im weitesten Sinn" aus, worunter er j e g l i c h e mehrfache Belastung eines Steuersubjekts oder -objekts versteht.²⁾ Unterformen davon sind die Doppelbelastung im engeren Sinn und die Doppelbesteuerung.³⁾

Doppelbelastung im engeren Sinn besteht in der im positiven Recht begründeten und aus demselben Anlaß erfolgenden Heranziehung desselben Abgabensubjekts und/oder -objekts zur zweimaligen Entrichtung verschiedener Abgaben durch eine Abgabengewalt.⁴⁾

Doppelbesteuerung hingegen ist "eine Normenkonkurrenz, die dann vorliegt, wenn Abgabengewalten der Bereiche verschiedener ursprünglicher Abgabenhöheiten dasselbe Abgabenobjekt bei demselben privatrechtlichen o d e r wirtschaftlichen Abgabensubjekt oder beim privatrechtlichen u n d beim wirtschaftlichen Abgabensubjekt aus demselben Anlaß zu gleichen oder gleichartigen Abgaben heranziehen".⁵⁾ Das wesentliche Unterscheidungsmerkmal zur Doppelbelastung im engeren Sinn liegt - wie Spita-

steuerung, VSF 1927, S.189 (= Verhandlungen des 33. Deutschen juristentages, Berlin 1925, S.507); Spitaler, A.: Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 2. Aufl., Köln 1967, S. 132 f; van Hoorn, J.: Unilaterale Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung, RiW 1956, S.105; Bühler, O.: Prinzipien des internationalen Steuerrechts, Amsterdam 1964, S.32; Schmitz, A.R.C.: Kommentar zum internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Düsseldorf 1957, Bd.1, S.25

- 1) Vgl. Spitaler, A.: Das Doppelbesteuerungsproblem ..., a.a.O., S.52 ff
- 2) Dabei ist es gleichgültig, ob die Abgaben von einer einzigen oder von mehreren, von gleichartigen oder von nicht gleichartigen Abgabengewalten erhoben werden, ob Steuern mit Steuern oder mit anderen Abgaben zusammentreffen und ob die Belastung im positiven Recht begründet ist oder nicht.
- 3) Daneben gebraucht Spitaler noch den Begriff der Doppelvorschreibung, die sich von der Doppelbelastung im engeren Sinn dadurch unterscheidet, daß sie nicht im positiven Recht begründet ist. Vgl. Spitaler, A.: Das Doppelbesteuerungsproblem ..., a.a.O., S.59 und S.71 ff
- 4) Vgl. Spitaler, A.: Das Doppelbesteuerungsproblem ..., a.a.O., S.74 f
- 5) Spitaler, A.: Das Doppelbesteuerungsproblem ..., a.a.O., S.132 f

ler selbst betont¹⁾ - darin, daß bei der Doppelbelastung e i n e , bei der Doppelbesteuerung jedoch m e h r e r e Abgabengewalten tätig werden.

Bühler²⁾ trifft die von Spitaler abgelehnte³⁾ Unterscheidung zwischen einer engeren, rechtlichen und einer weiteren, wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Eine internationale Doppelbesteuerung im engeren Sinn liegt vor, "wenn wegen desselben Tatbestandes für denselben Zeitraum durch mehrere Staaten dieselbe oder eine gleichartige Steuer " "von derselben Person"⁴⁾ erhoben wird. Wenn man aber auf die Subjektidentität⁵⁾ verzichtet, es also nicht erforderlich ist, daß die Steuer von demselben Steuersubjekt erhoben wird, sondern es schon genügt, daß die Steuer dieselbe Person belastet, dann handelt es sich um eine Doppelbesteuerung im weiteren, wirtschaftlichen Sinn.

Die Doppelbesteuerungsabkommen befassen sich nach herrschender Meinung nur mit der Doppelbesteuerung im rechtlichen Sinn.⁶⁾ Dies wird auch ausdrücklich im Kommentar zum OECD-Musterabkommen betont.⁷⁾

Luis⁸⁾ stützt sich bei seiner Erklärung des Doppelbesteuerungsbegriffs auf die Definition von Dorn⁹⁾, nach dem internationale Doppelbesteuerung dann vorliegt, "wenn

- mehrere Steuerhoheitsträger (insbesondere mehrere selbständige Staaten)

1) Vgl. Spitaler, A: Das Doppelbesteuerungsproblem ..., a.a.O., S.92

2) Vgl. Bühler, O.: a.a.O., S.32

3) Vgl. Spitaler, A.: Das Doppelbesteuerungsproblem ..., a.a.O., S.61

4) Bühler, O.: a.a.O., S.32

5) Vgl. dazu: Flick, H.: Das Erfordernis der Subjektidentität bei Doppelbesteuerungsnormen, StuW, Sp.329-350

6) Vgl. Rädler, A.J.; Raupach, A.: Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, Berlin und München 1966, S.372

7) Vgl. OECD: Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens. Bericht des Steueraussschusses der OECD 1963, herausgegeben vom Bundesminister der Finanzen, Bonn 1965, S.180

8) Vgl. Luis Díaz-Monasterio, F.de: El convenio hispano-alemán para evitar la doble imposición internacional, Eco.Fin.Esp. Nr.23 (1968), S.120

9) Dorn, H.: a.a.O., S.190

- denselben Steuerpflichtigen
- wegen desselben Gegenstandes
- gleichzeitig
- zu einer gleichartigen Steuer

heranziehen". Diese oder eine ähnliche konstruktive Definition des Doppelbesteuerungsbegriffs ist jedoch weder im deutsch-spanischen noch in anderen Doppelbesteuerungsabkommen der BRD enthalten. Die Abkommen bedienen sich kasuistischer Umschreibungen, indem sie für bestimmte Fälle der Doppelbesteuerung Kollisionsnormen aufstellen. Bei einer konstruktiven Begriffsbestimmung bleibe, so meint Blumenstein¹⁾, ein zu großer Auslegungsspielraum, der dann für die einzelnen konstitutiven Elemente des Doppelbesteuerungsbegriffs wiederum kasuistische Abgrenzungsvorschriften erforderlich machen würde.

II Das Abkommen als bilaterale Maßnahme zur Beseitigung der Doppelbesteuerung

1. Wesen des Abkommens

Das deutsch-spanische Doppelbesteuerungsabkommen ist eine zweiseitige Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Spanien und der BRD.²⁾ Dort, wo die nationale Besteuerung nicht über die im Abkommen gezogenen Grenzen hinausgeht, wird durch den Vertrag Schutz gegen Steuerverschärfung gewährt, eine Wirkung, die sehr im Interesse der Steuerrechtssicherheit liegt.³⁾ Schließlich schafft der Vertrag effektive Steuervergünstigungen⁴⁾, die m.E. aus dem Umstand erklärt werden müssen, daß es sich um ein Abkommen zwischen einem Kapitalgeber und einem Entwicklungsland handelt.⁵⁾

-
- 1) Vgl. Blumenstein, E.: Die bundesgesetzliche Regelung des Doppelbesteuerungsverbotes, Gutachten und Entwurf im Auftrag des schweizerischen Justiz- und Polizeidepartements, 1914, zitiert nach: Bohle, R.F.: Die Besteuerung inländischer Niederlassungen ausländischer Unternehmen bei Vorliegen von Doppelbesteuerungsverträgen, Diss. Köln 1961, S.26
 - 2) Daneben bestehen einseitige Maßnahmen: z.B. in der BRD die §§ 34 c EStG, 19 a KStG, in Spanien Art.60 T.r.imp.soc.
 - 3) Vgl. Debatin, H.: Völkerrechtliche ..., a.a.O., S.1638
 - 4) Vgl. die in Art.23 Abs.1 (b) (bb) DBA Spa vorgesehene fiktive Steueranrechnung.
 - 5) Zu dieser Wirkung siehe: Scholz, W.: Zum Funktionswandel

Das Abkommen ist ein internationaler Staatsvertrag, der durch Transformation¹⁾ Bestandteil der beiden nationalen Rechtsordnungen geworden ist. Seinem materiellen Inhalt nach stellt das Abkommen "überwiegend internationales Kollisionsrecht"²⁾ zur Abgrenzung der sich überschneidenden Steuerhoheiten der Vertragsstaaten³⁾ dar. In ihm wird entweder dem Wohnsitzstaat oder dem Quellenstaat das Steuergut zur Besteuerung zugewiesen, oder das Recht zur Besteuerung wird aufgeteilt.⁴⁾ Aus dem Charakter der Kollisionsnorm ergeben sich zwei wichtige Grundsätze:

- Das DBA kann keinen originären Steueranspruch eines Staates begründen.⁵⁾ Es kann nur einen bereits nach innerstaatlichem Recht bestehenden Steueranspruch aufrechterhalten.
- Ist ein bestimmtes Steuergut ausschließlich einem der Vertragsstaaten zugeteilt, so kann der andere Staat auch dann keine Besteuerung vornehmen, wenn der laut Abkommen steuerberechtigte Staat von seinem Recht keinen Gebrauch macht. Die Wirkung der Kollisionsnormen ist absolut und verhindert deshalb auch eine virtuelle Doppelbesteuerung.⁶⁾

internationaler Doppelbesteuerungsabkommen, Studien zum internationalen Wirtschaftsrecht und Atomenergierecht, Bd.23, Göttingen 1965, S.132 ff

- 1) Vgl. BRD: Gesetz vom 16.1.1968, BGBl 1968 II, S.9; Spanien: Instrumento de ratificación vom 13.7.1967, B.O.E. vom 8.4.1968
- 2) Nach Kegel ist Kollisionsrecht (bestehend aus "Kollisionsnormen") das Recht, das "entscheidet, welches materielle Recht, bestehend aus "Sachnormen", anzuwenden ist". Kegel, G.: Internationales Privatrecht, 2. Aufl., München und Berlin 1964, S.12
- 3) Rädler, A.J.; Raupach, A.: a.a.O., S.369
- 4) Vgl. Teichner, K.: Internationales Steuerrecht, Stuttgart 1967, S.37
- 5) In Deutschland hat dies die Rechtsprechung wiederholt festgestellt, z.B. im BFH-Urteil vom 5.2.1965, wo es wörtlich heißt: "Ein DBA regelt aber nur die Verteilung der Steuerquellen". (BStBl 1965 III, S.352); ferner: RFH vom 3.10.1935, RStBl 1935, S.1399; RFH vom 1.10.1936, RStBl 1936, S.1209; RFH vom 22.11.1938, RStBl 1939, S.312; BFH vom 13.10.1965, BStBl 1965 III, S.738; vgl. auch: Debatin, H.: Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung durch zwischenstaatliche Abkommen unter besonderer Berücksichtigung der deutschen Vertragspraxis, DStZ (A) 1962, S.9
- 6) Vgl. OECD: Musterabkommen ..., a.a.O., S.187

2. Geltungsbereich des Abkommens

a) Persönlich

Das Abkommen gilt gemäß Art.1 DBA Spa für Personen, die in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Unter einer "Person" ist gemäß Art.3 Abs.1 (e) DBA Spa eine natürliche Person oder eine Gesellschaft zu verstehen. Der Begriff "Gesellschaft" bedeutet gemäß Art.3 Abs.1 (f) DBA Spa "eine juristische Person oder einen anderen Rechtsträger, der für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt wird". Zur Klärung könnte man hier hinter "Besteuerung" einfügen: "... des Vertragsstaates, der das Abkommen auf seine Steuern anwendet...". Dementsprechend gelten für die Anwendung des Abkommens auf s p a n i s c h e Steuern sowohl spanische als auch deutsche Personengesellschaften als "Gesellschaften" im Sinne des Abkommens, da sie nach spanischem Recht Steuersubjekt sind¹⁾. Für die Anwendung auf d e u t s c h e Steuern jedoch gelten Personengesellschaften deutschen und spanischen Rechts nicht als "Gesellschaften"²⁾ und damit auch nicht als "Personen" im Sinne des Abkommens, da das deutsche Recht nicht die Personengesellschaft selbst, sondern ihre Gesellschafter als persönlich steuerpflichtig ansieht. Diese Betrachtungsweise wird auch nach einem bisher geltenden³⁾ allgemeinen Grundsatz⁴⁾ für die steuerliche Qualifikation ausländischer Rechtsgebilde - hier der "sociedad colectiva" und der "sociedad comanditaria simple" - aufrechterhalten.⁵⁾

Art.1 DBA Spa, der mit dem Art.1 des OECD-Musterabkommens wörtlich übereinstimmt, stellt auf die Ansässigkeit und nicht

1) Vgl. Art.9 T.r.imp.soc.

2) Vgl. Weber, E.: Anmerkungen zum Text des deutsch-spanischen Doppelbesteuerungsabkommens, IWB Fach 5 Spanien Gruppe 2, S.5, Fußnote 8

3) siehe hierzu: Hintzen, L.: Die Anerkennung ausländischer Personengesellschaften als Kapitalgesellschaften nach deutschem Steuerrecht, DStR 1971, S.327 ff

4) Vgl. RfH vom 12.2.1930, Bd.27, S.73 ff

5) Vgl. Debatin, H.: Völkerrechtliche..., a.a.O., S.1643

auf die Staatsangehörigkeit ab. Eine Person ist dann in einem Vertragsstaat ansässig, wenn sie "nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist".¹⁾ Nach deutschem Recht gilt dies für die unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen (§ 1 Abs. 1 EStG) und juristischen (§ 1 Abs. 1 KStG) Personen. Nach spanischem Recht trifft es für die in Spanien ansässigen natürlichen Personen (Art. 7 a T.r.imp.pers.fis.) und Körperschaften (Art. 5 T.r.imp.soc.), zu denen auch die "sociedad de personas" gehört, zu.²⁾

b) Sachlich

Sachlich gilt das Abkommen für alle Steuern vom Einkommen und Vermögen, die von der BRD oder Spanien oder von den Gebietskörperschaften dieser Staaten erhoben werden.³⁾ Sonstige Zwangsabgaben, die von anderen Institutionen erhoben werden, wie z.B. Kirchensteuer, gesetzliche Sozialversicherungsbeiträge, fallen nicht unter das DBA. Diese Einschränkung gilt jedoch nicht für die in Spanien vom Staat zu Gunsten der Sozialversicherungen erhobenen Steuerzuschläge.⁴⁾ Es ist gleichgültig, in welcher Form die Erhebung der Steuer erfolgt (Veranlagung, Quellenabzug, Zusatz- oder Zuschlagsteuer).⁵⁾ Als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gelten alle Steuern, die vom Gesamtbetrag oder von Teilen des Einkommens oder Vermögens erhoben werden. Dazu gehören auch Steuern auf Veräußerungsgewinne, auf den Vermögenszuwachs und die Lohnsumme.⁶⁾

Entsprechend der OECD-Empfehlung führt Art. 2 Abs. 3 DBA Spa die Steuern auf, die zur Zeit des Vertragsabschlusses bestanden und in den sachlichen Geltungsbereich des Abkommens fallen. Dies sind in der BRD die Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen- und

1) Art. 4 Abs. 1 DBA Spa

2) Näheres zur Ansässigkeit siehe S. 51 ff

3) Vgl. Art. 2 Abs. 1 DBA Spa

4) Vgl. Weber, E.: Anmerkungen ..., a.a.O., S. 2 Fußnote 4

5) Vgl. OECD: Musterabkommen ..., a.a.O., S. 76

6) Vgl. Art. 2 Abs. 2 DBA Spa

Gewerbesteuer (einschließlich Lohnsummensteuer¹⁾). An spanischen Steuern sind dies die "Allgemeine Einkommensteuer", die "Allgemeine Körperschaftsteuer" (einschließlich der 4 %-igen Sondersteuer²⁾), sämtliche Vorsteuern, die Einkommen- und Unternehmensgewinnsteuer der afrikanischen Provinzen, mehrere einzeln aufgeführte Sondersteuern für bestimmte Erdöl- und Erdgasunternehmen, schließlich alle auf örtlicher Ebene erhobenen Steuern vom Einkommen und Vermögen.³⁾ Die Aufzählung ist nicht erschöpfend.⁴⁾ Nach Unterzeichnung des Abkommens neu eingeführte Steuern, die vom Einkommen oder Vermögen erhoben werden (z.B. die deutsche Ergänzungsabgabe), gehören auch in den sachlichen Geltungsbereich des Abkommens. In Art.2 Abs.4 DBA Spa haben die Vertragspartner vereinbart, sich gegenseitig wesentliche Änderungen ihrer Steuergesetze regelmäßig mitzuteilen.

c) Räumlich

Art.1 DBA Spa stellt für den persönlichen Geltungsbereich auf die Ansässigkeit in einem der Vertragsstaaten ab. Damit gewinnt auch ein räumliches Kriterium für die Abgrenzung des Geltungsbereichs maßgebliche Bedeutung, auch wenn es lediglich dazu dient, eine notwendige persönliche Eigenschaft zu bestimmen. Die BRD umfaßt den geographischen Geltungsbereich ihres Grundgesetzes. Zu Spanien gehören neben dem spanischen Teil der iberischen Halbinsel die Balearen (Mallorca, Menorca, Ibiza), die kanarischen Inseln (Teneriffa etc.), die spanischen Plätze und Provinzen in Afrika (Sahara, Ifni) und Spanisch-Guinea (Rio Muni, Fernando Poo).⁵⁾ Das Abkommen gilt auch für Berlin⁶⁾, d.h. das Gebiet Westberlins wird dem Gebiet der BRD gleichgestellt.

-
- 1) Diese Steuer wurde eigens mit einbezogen, obwohl sie nicht vom Einkommen oder Vermögen erhoben wird.
(Vgl. Art.104 Abs.5 DBA Spa)
 - 2) gemäß Art.104 L.R.T.
 - 3) Diese werden lediglich als Zuschläge zu den "Hauptsteuern" erhoben.
 - 4) Vgl. Art.2 Abs.3 DBA Spa: "...gehören insbesondere ...".
 - 5) Vgl. Art.3 Abs.1 (a) und (b) DBA Spa
 - 6) Vgl. Art.28 DBA Spa

d) Zeitlich

Das Abkommen trat am 14.3.1968 gem. Art.29 Abs. 2 DBA Spa einen Monat nach Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft¹⁾. Damit fand es zum ersten Mal Anwendung auf die Steuern, die für das Kalenderjahr 1968 erhoben wurden.²⁾

Eine Ausnahme gilt für Seeschiffahrts- und Luftfahrtunternehmen: Die speziell für sie geltenden Vorschriften konnten rückwirkend bereits vom Kalenderjahr 1963 an angewendet werden.³⁾

Das Abkommen gilt für unbestimmte Zeit.⁴⁾

3. Methode des Abkommens

In der Literatur⁵⁾ wird zwischen zwei verschiedenen Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unterschieden, der Zuteilungsmethode (auch Aufteilungs-, Steuerbefreiungs-, Freistellungsmethode genannt) und der Anrechnungsmethode. Das deutsch-spanische Doppelbesteuerungsabkommen beschränkt sich weder auf das eine noch das andere Verfahren, sondern bedient sich beider Methoden⁶⁾.

Die Vorschriften, die die beiden Steuergewalten gegeneinander abgrenzen, lassen sich in zwei Teile gliedern.⁷⁾ Im ersten Teil, den sogenannten Kollisionsnormen (Art. 5 - 8, 10 - 22 DBA Spa)⁸⁾, wird festgelegt, welcher Staat welches Steuergut besteuern darf. Dabei ist zwischen zwei Gruppen von Steuergütern zu unterscheiden:

-
- 1) Vgl. Bekanntmachung über Inkrafttreten des DBA Spa vom 5.3.1968 BGBl 1968 II, S.140
 - 2) Vgl. Art.29 Abs.2 DBA Spa
 - 3) Vgl. Art.29 Abs.3 DBA Spa
 - 4) Vgl. Art.30 DBA Spa
 - 5) Vgl. z.B. Korn, R.; Dietz, G.; Debatin, H.: Doppelbesteuerung, Sammlung der zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Ausland bestehenden Abkommen über die Vermeidung der Doppelbesteuerung, Kommentar, München 1971, Vorbemerkungen S.51
 - 6) Vgl. auch: Deutsche Handelskammer für Spanien: Erläuterungen zum deutsch-spanischen Doppelbesteuerungsabkommen, 2. erweiterte Auflage, Madrid-Barcelona 1971, S.5
 - 7) Vgl. Korn, R.; Dietz, G.; Debatin, H.: a.a.O., DBA Spa, S.48
 - 8) Kollisionsnormen sind Vorschriften, die Regelungen für den Fall enthalten, das die nationalen Steuerrechtsordnungen in

- a) Bestimmte Steuergüter werden **a u s s c h l i e ß l i c h** dem Wohnsitzstaat, also dem Staat, in dem das Steuersubjekt ansässig ist, zugeteilt. In diesen Fällen liegt eine **a b s o l u t e Z u t e i l u n g s n o r m** vor.
- b) Für andere bestimmte Steuergüter wird auch eine Besteuerung im Quellenstaat zugelassen, ohne daß hier die Besteuerung im Wohnsitzstaat eingeschränkt wird. Die Besteuerung im Quellenstaat ist jedoch in manchen Fällen nur in beschränktem Maße zulässig. Korn-Dietz-Debatin sprechen hierbei von **E r l a u b n i s n o r m e n**.¹⁾

Im zweiten Teil, der lediglich aus Art.23 DBA Spabesteht, wird bestimmt, in welcher Weise die Besteuerung im Wohnsitzstaat erfolgt, wenn in den Kollisionsnormen auch dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht zuerkannt wird (Fälle der vorangehenden Gruppe b). Auch dann muß wieder zwischen zwei Gruppen unterschieden werden:

- b₁) Bestimmte Steuergüter werden von der Besteuerung im Wohnsitzstaat **f r e i g e s t e l l t**, allerdings unter **Progressionsvorbehalt**, d.h. zum Zwecke der Ermittlung des progressiv vom Einkommen abhängenden Steuersatzes wird das freigestellte Steuergut in die Bemessungsgrundlage mit einbezogen.²⁾
- b₂) Bei den verbleibenden Steuergütern wird die Quellensteuer auf die Steuerschuld im Wohnsitzstaat **a n g e r e c h n e t**.

Zur Verdeutlichung des vorstehenden Sachverhalts sei auf die Skizze auf S.29 hingewiesen.

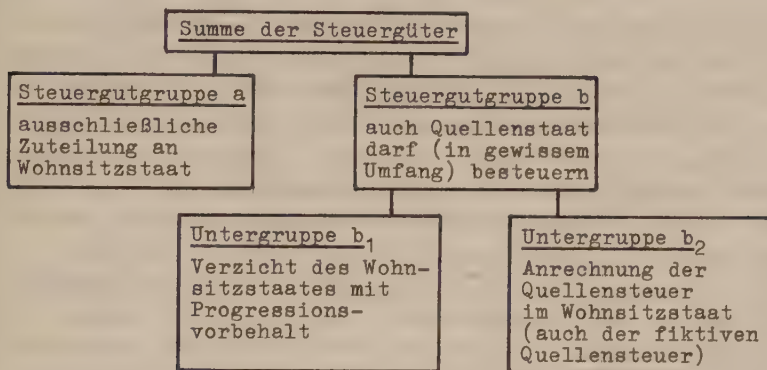
4. Zur Auslegung des Abkommens

Die Problematik der Auslegung des Abkommens liegt - wie bei allen DBA - darin, daß es sich um internationales Steuerrecht handelt, das durch Transformation gleichzeitig sowohl zu nationalem spanischen als auch zu nationalem deutschen Steuer-

der Weise kollidieren ("zusammenstoßen" oder besser "Überwirkungen haben"), daß derselbe Tatbestand doppelt besteuert wird.

- 1) Vgl. Korn, R.; Dietz, G.; Debatin, H.: a.a.O., DBA Spa, S.48
- 2) Vgl. Teichner, K.: Internationales Steuerrecht, a.a.O., S.126 f

Abbildung: Methode des DBA Spa



recht geworden ist. Das Abkommen enthält Vorschriften, die sich nur mit der deutschen Steuer beschäftigen (Art.23 Abs.1 DBA Spa), Vorschriften, die nur für die spanische Steuer gelten (Art.23 Abs.2 DBA Spa), und schließlich die auf beide Steuern anzuwendenden - gewissermaßen janusköpfigen¹⁾ - Kollisionsnormen. Die gleichzeitige Zugehörigkeit zu zwei sehr verschiedenen Rechtsordnungen führt zu Auslegungsschwierigkeiten, die entweder im unterschiedlichen Rechtssystem oder Rechtsbegriff begründet sind. Sie werden noch angesichts der Tatsache, daß der deutsche und spanische Text des Abkommens gleichermaßen verbindlich sind²⁾, dadurch verstärkt, daß die Vorstellungen, die sich mit bestimmten deutschen und den entsprechenden spanischen Begriffen verbinden, nicht selten voneinander abweichen. Manche Worte können nicht wörtlich übersetzt werden, weil die andere Sprache ein Wort gleichen Inhalts nicht besitzt.³⁾ Rosendorff teilt die systematischen, begrifflichen und sprachlichen Schwierigkeiten in Enumerations-

1) Vgl. Flick, H.: Zur Auslegung von Normen des internationalen Steuerrechts, in: Felix, G. (Hrsg.): Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958, S.152

2) Vgl. Schlußsatz des DBA Spa

3) Vgl. Lenz, R.: Die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, CDFI Vol.XLII (1960), S.307

Definitions-, Ermessens-, Subsumptions- und Zurechnungskonflikte¹⁾ ein.

Es ist ein international anerkannter Grundsatz, daß die Abkommen in beiden Vertragsstaaten einheitlich ausgelegt werden sollten.²⁾ Deshalb muß sich die Auslegung in erster Linie am Wortlaut des Abkommens orientieren.³⁾ Eine Reihe von Begriffen wird im Abkommen selbst "legal" definiert.⁴⁾ Vorrang hat jedoch stets die Auslegung, die sich aus dem Zusammenhang der Vorschriften ergibt.⁵⁾ Maßgebend für die Auslegung muß auch der im einleitenden Satz des Abkommens geäußerte Wille der Vertragsparteien sein, die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Dabei sollte Grundlage die Erkenntnis sein, "daß es sich um gemeinsame Belange der beteiligten Staaten handelt und daß das Ziel der Abkommen ist, durch gegenseitiges Nachgeben, Anerkennen und Zugestehen und durch Verteilung des gemeinsamen Steuergutes einen angemessenen Ausgleich zu finden, bei dem die Wirtschaft beider Staaten geschützt und gefördert wird."⁶⁾

Für die zahlreichen Vorschriften des Abkommens, die wörtlich mit dem OECD-Musterabkommen übereinstimmen, kann der diesem Vertragsentwurf beigelegte Kommentar herangezogen werden. Dies erscheint deshalb gerechtfertigt, weil dessen Verfasser, der Steuerausschuß der OECD, aus den Personen zusammengesetzt ist, die "regelmäßig als Vertreter ihrer Regierungen den Abschluß von DBA vorbereiten".⁷⁾

-
- 1) Vgl. Rosendorff, R.; Henggeler, J.: Das internationale Steuerrecht des Erdballs, Loseblattsammlung, Basel 1938, De S.230
 - 2) Vgl. Flick, H.: Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommen, IWB, Fach 3, Deutschland Gruppe 2, S.85; Teichner, K.: Internationales..., a.a.O., S.149; Die Forderung nach einheitlicher Auslegung ist in der Praxis nicht immer zu verwirklichen.
 - 3) Vgl. Rädler, A.J.; Raupach, A.: a.a.O., S.373
 - 4) Vgl. Art.3 Abs.1 DBA Spa
 - 5) Vgl. Art.3 Abs.1 DBA Spa: "... wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert..."
 - 6) Becker, E.: Die Selbständigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht und ihr Einfluß auf die Auslegung der internationalen Doppelbesteuerungsverträge vom Standpunkt der deutschen Entwicklung aus betrachtet, CDFI Vol.II (1939), Neuauflage Amsterdam 1965, S.2 f
 - 7) Rädler, A.J.; Raupach, A.: a.a.O., S.374

Ist die Auslegung aus dem DBA nicht möglich, so ist subsidiär nach der "lex fori", dem innerstaatlichen Recht des Vertragspartners auszulegen, der die Vorschriften auf seine Steuern anwendet.¹⁾ Im DBA Spa ist dieser Grundsatz ausdrücklich festgelegt.²⁾³⁾ Gerade die Auslegung des Abkommens nach deutschem (von deutscher Seite) und spanischem Recht (von spanischer Seite) führt aber zu den anfangs geschilderten Problemen.

In bestimmten Fällen⁴⁾ verweist das Abkommen auf die "lex rei sitae", d.h. das Recht des Belegenheitsstaats.

5. Rechtsmittel

Fühlt sich der Steuerpflichtige durch die Auslegung des Abkommens ungerecht behandelt, so stehen ihm alle Rechtsmittel offen, die er nach nationalem Recht gegen die ihn belastende Steuer einlegen kann.

Handelt es sich um einen Fall von Doppelbesteuerung, dann kann dieser zwei Ursachen besitzen. Entweder ist im Abkommen eine Lücke enthalten, sodaß auch bei e i n h e i t l i c h e r Auslegung noch doppelt besteuert werden kann, oder es handelt sich um einen Qualifikationskonflikt, der in einer u n t e r - s c h i e d l i c h e n Auslegung durch die Vertragsstaaten begründet ist. Gegen derartige Fälle wird ein innerstaatliches Rechtsmittel erfolglos bleiben, weil die Beseitigung der dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung auch vom (guten) Willen des anderen Vertragsstaates abhängt.

So gelagerten Schwierigkeiten will Art.25 DBA Spa Abhilfe schaffen. Um das hierin geregelte Verständigungsverfahren in Gang zu bringen, muß sich der Beschwerter zunächst an die zu-

1) Vgl. Spitaler, A.: Die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, CDFI Vol. XLII (1960), S.167 ff

2) Vgl. Art.3 Abs.2 DBA Spa

3) Auf diese Weise finden z.B. von deutscher Seite die im deutschen Steuerrecht enthaltenen Grundsätze der Auslegung nach dem Zweck, Treu und Glauben, Gerechtigkeitsprinzip und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Anwendung. Letztere ist auch im spanischen Recht (Art.25 L.G.T.) gesetzlich verankert.

4) Vgl. Art.6 Abs.2 DBA Spa

ständige Behörde des Landes wenden, in dem er ansässig ist.¹⁾ Hält diese seine Einwendung für begründet und sieht sie sich selbst nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung zu bewirken, dann wird sie sich mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates verständigen, um im gegenseitigen Einvernehmen eine dem Abkommen widersprechende Doppelbesteuerung oder Auslegungs- und Anwendungsschwierigkeiten aus dem Weg zu räumen.²⁾ Die Verständigung ist ein Verwaltungsabkommen, das seinem Inhalt nach entweder Auslegung oder "schöpferische" Rechtsfindung (Ergänzungsrecht) darstellt.³⁾ Es bedarf zwar keiner Transformation durch Gesetz, jedoch muß es zur Erlangung der Gültigkeit wenigstens durch eine Verwaltungsanordnung vollzogen werden.⁴⁾

1) Vgl. Art.25 Abs.1 DBA Spa

2) Vgl. Art.25 Abs.2 und 4 DBA Spa

3) Vgl. Tipke, K.; Kruse, H.W.: Reichsabgabenordnung, Kommentar 2.-4. Aufl., Köln 1965/69, § 1 StAnpG, Anm.22

4) Vgl. Teichner, K.: Die Verständigung, Ein Versuch zu ihrer rechtssystematischen Einordnung, StuW 1965, Sp.351 ff

2. ABSCHNITT: DAS AUSLÄNDISCHE UNTERNEHMEN UND SEINE NIEDER- LASSUNG

A Das ausländische Unternehmen

Unter dem ausländischen Unternehmen, dessen spanische Niederlassung Gegenstand dieser Arbeit ist, ist ein Gewerbebetrieb im Sinn des § 15 EStG zu verstehen. Für dessen Bestimmung wird allgemein § 1 Abs.1 Satz 1 GewStDV herangezogen.¹⁾ Danach ist ein Gewerbebetrieb "eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt", "wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit im Sinn des Einkommensteuerrechts anzusehen ist."

Die gewerbliche Betätigung kann von Einzelunternehmern, im Rahmen von Personengesellschaften und durch Kapitalgesellschaften ausgeübt werden.

B Die Niederlassung in Spanien

I Der Begriff der Niederlassung

Ein Gewerbetreibender hat nach § 41 Abs.2 GewO eine gewerbliche Niederlassung, wenn er "einen zum dauernden Gebrauch eingerichteten, ständig oder in regelmäßiger Wiederkehr von ihm benutzten Raum für den Betrieb seines Gewerbes besitzt."

1) Vgl. Hermann, C.; Heuer, G.: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 14. Aufl. Köln 1950/71, Anm.3 zu § 15; Littmann, E.: Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuerrecht, 10. Aufl., Stuttgart 1972, Anm.1 zu § 15; Blümich, W.; Falk, L.: Einkommensteuergesetz, Kommentar, 9. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1964, Anm.2 zu § 15; Hartmann, A.; Böttcher, D.; Grass, A.: Großkommentar zur Einkommensteuer, Stuttgart 1955/1971, Anm.1 zu § 15; Lademann, F.; Lenski, E.; Brockhoff, H.: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., Stuttgart-München-Hannover o.J., Anm.1 zu § 15

§ 7 Abs. 2 BGB spricht von Niederlassung als dem Wohnsitz einer natürlichen Person. In beiden Vorschriften kommt zum Ausdruck, daß durch die Niederlassung Einrichtungen und Personen einen gewissen Grad an dauerhafter, fester Ortsbezogenheit erhalten. Besteht diese feste Beziehung zu einem Ort im Ausland, dann handelt es sich um eine Auslandsniederlassung.

Die Literatur gebraucht den Begriff der Niederlassung im Ausland uneinheitlich, je nachdem welche rechtliche Beziehung zwischen ausländischer Geschäftseinrichtung und inländischem Stammhaus besteht. Bartholdy, Seidler, Wilhelm¹⁾ und ebenso Roer²⁾ wollen unter einer ausländischen Niederlassung nur rechtlich unselbständige Filialen und Zweigniederlassungen verstanden wissen. Die Mehrzahl der Autoren³⁾ rechnet jedoch auch zusätzlich die rechtlich selbständige, aber wirtschaftlich abhängige Tochtergesellschaft zu den Niederlassungen.⁴⁾ Schlosser⁵⁾ geht sogar noch weiter, indem er den Begriff "Niederlassung" über Agenturen, Filialen und Tochtergesellschaften (als übliche, in Art. 52 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit Art. 58 EWG-Vertrag vorgesehene Formen gesellschaftlicher Niederlassungen) hinaus auf die internationale Sitzverlegung und den Doppelsitz einer Gesellschaft ausdehnt.

Im Sinne dieser Arbeit soll "Niederlassung" - wie auch nach h.M. - als Oberbegriff für die beiden wichtigsten institutionel-

-
- 1) Vgl. Bartholdy, K.; Seidler, G.; Wilhelm, H.: Zweigbetriebe, Niederlassungen und Beteiligungen im Ausland, München 1963, S. 296
 - 2) Vgl. Roer, H.: Besteuerung der Auslandsbeziehungen, Herne/Berlin 1965, 2. vermehrte Auflage, S. 25
 - 3) Vgl. von Beringe: Steuerliche Behandlung deutscher Niederlassungen und Beteiligungen im Ausland, DB 1955 Beilage 5; Rädler, A.J.: Formen der internationalen Kapitalverflechtung, DB 1962, S. 809; Schilling, W.: Zweigniederlassung und Tochtergesellschaft im deutschen Niederlassungsrecht, RiW 1954, S. 37; Bianchi, S.: Steuerprobleme international verflochtener Gesellschaften, StuW 1964, S. 414
 - 4) Eine solche Interpretation läßt auch § 2 Abs. 1 Ziff. 6 KVStG ausdrücklich zu, denn er spricht von der "Niederlassung, auch wenn sie rechtlich selbständig ist".
 - 5) Vgl. Schlosser, G.: Die gesellschaftlichen Niederlassungen innerhalb der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft als Problem des internen und internationalen Privatrechts, Diss. Mainz 1965

len Formen unternehmerischer Auslandstätigkeit, die rechtlich selbständige Tochtergesellschaft und die rechtlich unselbständige Geschäftseinrichtung, verwendet werden. Bevor auf deren Besonderheiten eingegangen wird, seien zuvor die Merkmale genannt, die zum Wesen beider Typen von Niederlassung gehören:

- Die Niederlassung muß ihrem Unternehmen durch g e s c h ä f t l i c h e T ä t i g k e i t unmittelbar dienen. Die Tätigkeit kann auch von verhältnismäßig nebensächlicher und untergeordneter Art sein. Dagegen begründet bloßer Vermögensbesitz (z.B. von Grundstücken) noch keine Niederlassung.
- Die Geschäftstätigkeit muß von g e w i s s e r D a u e r sein. Es genügt nicht, wenn sie nur vorübergehend, z.B. zur Abwicklung eines kleineren Auftrags, erfolgt. Auf der anderen Seite wird die Niederlassung nicht aufgehoben, wenn vorübergehend die geschäftliche Tätigkeit ruht.
- Die Tätigkeit muß einen f e s t e n ö r t l i c h e n M i t t e l p u n k t haben, d.h. sie muß an einem bestimmten Ort ausgeübt werden oder von dort zumindest ihren Ausgang nehmen.
- Sie muß ferner an einem vom Platz des Stammhauses g e t r e n n t e n O r t ausgeübt werden; bei der Auslandsniederlassung liegt diese Voraussetzung bereits wesensmäßig vor.
- Es muß ein A b h ä n g i g k e i t s v e r h ä l t n i s zum Stammhaus bestehen; die Tätigkeit muß vom geschäftlichen Willen des Stammhauses bestimmt werden. Dazu ist nicht erforderlich, daß das Stammhaus Eigentümer von Anlagen oder Einrichtungen ist. Die Abhängigkeit kann auch auf vertraglicher Bindung beruhen.

Darüber hinaus soll zusätzlich die Voraussetzung gelten, daß die Niederlassung ausschließlich gewerblich i.S. des § 1 Abs.1 GewStDV tätig ist.

II Die selbständige Niederlassung

1. Wesen der selbständigen Niederlassung

Unter einer selbständigen Niederlassung oder Tochtergesellschaft - die Begriffe werden im folgenden synonym gebraucht -

wird "allgemein eine Gesellschaft verstanden, die im Verhältnis zu einem übergeordneten Unternehmen nach innen dessen Rechtsschaft untersteht, während sie nach außen eine rechtliche Autonomie bewahrt."¹⁾ Die Tochtergesellschaft (Tochtergesellschaft) wird somit durch zwei Eigenschaften bestimmt, nämlich:

- ihre rechtliche Selbstständigkeit nach außen und
- ihr Unterordnungsverhältnis zum Mutterunternehmen.

Während häufig bei der Tochtergesellschaft in der Praxis²⁾ nur von der - wirtschaftlich bedeutenderen - Kapitaltochtergesellschaft ausgegangen wird, weist Schlosser u.B. auf Recht darauf hin, daß sie jede Rechtsform besitzen kann³⁾, also auch eine Personentochtergesellschaft möglich ist. Als selbständiges Rechtsgebilde hat die Tochtergesellschaft eine eigene gesellschaftliche Organisation, eigenes Vermögen, eigene Firma usw. Der Verkehr zwischen ihr und dem Mutterunternehmen geschieht in Form von Rechtsgeschäften.

Das Unterordnungsverhältnis zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft kann sowohl durch Kapitalbeteiligung⁴⁾ als auch durch Abhängigkeitsvertrag⁵⁾ begründet werden. Soweit das Abhängigkeitsverhältnis auf der Kapitalbeteiligung des Mutterunternehmens beruht, erhebt sich die Frage, welche Höhe die Kapitalbeteiligung zur Begründung des Mutter-Tochter-Verhältnisses besitzen muß. M.E. braucht man hier nicht unbedingt die Mehrheit der Stimmen zu fordern, wie es für die Annahme der Organschaft im deutschen Körperschaftsteuerrecht vorausgesetzt wird⁶⁾, sondern maßgebend ist, ob mit dem Kapitalanteil das

1) Schlosser, G.: a.a.O., S. 105

2) Vgl. z.B. Rädler, A.J.: Raupach, A.: a.a.O., S. 348; Stichwort "Tochtergesellschaft" in: Dr. Gollens Wirtschaftslexikon, 7. Aufl., Wiesbaden 1967, Sp. 1400

3) Vgl. Schlosser, G.: a.a.O., S. 105

4) Vgl. Bärmann, H.: Die rechtliche Stellung der Tochtergesellschaft, Berlin 1934, S. 13

5) Vgl. Schlosser, G.: a.a.O., S. 106

6) Betriebsüberlassungs-, Betriebsführungs-, Betriebsvermietungsverträge, langfristige Lieferverträge, Kreditverleihungs- und Lizenzverträge können rechtlich demselben gesehrt sein, daß sie zu einem Abhängigkeitsverhältnis führen.

7) Vgl. § 7 a Abs. 1 KStG

Schicksal des Tochterunternehmens entscheidend beeinflußt werden kann. Angesichts der weiten Aktienstreuung und der zahlreichen nicht vertretenen Stimmen halten einige Autoren für den Bereich der EWG einen Kapitalanteil von 25 % - 35 % für ausreichend, um diesen Einfluß zu sichern.¹⁾ Für Spanien dürften diese Werte allerdings in der Regel nicht ausreichen, da es hier nur wenige breite Publikumsgesellschaften gibt²⁾, und sich der ausländische Gesellschafter nicht selten einer geschlossenen Front der spanischen Gesellschafter gegenüber sieht. Dessenungeachtet betrachtet die spanische allgemeine Körperschaftsteuer für ihren Bereich eine direkte oder indirekte Beteiligung von 25 % für die Annahme eines Mutter-Tochter-Verhältnisses für ausreichend. Diese Bedingung kann sogar fehlen, wenn ein Unternehmen über ein anderes bestimmte Entscheidungsbefugnisse ausübt. Ein gleichartiges Verhältnis wird zwischen zwei Tochtergesellschaften derselben Muttergesellschaft angenommen³⁾. Dieser Fall soll im folgenden jedoch nicht betrachtet werden.

2. Formen der selbständigen Niederlassung

a) Personengesellschaften

aa) Die OHG ("sociedad colectiva")

Die rechtliche Ausstattung der spanischen OHG entspricht in ihren Grundzügen den Regelungen, die in anderen Kontinental-europäischen Ländern für diese Gesellschaftsform vorgesehen sind.⁴⁾ Gegenüber der deutschen OHG besteht jedoch ein gravierender Unterschied: Das spanische Recht betrachtet die Personengesellschaft als j u r i s t i s c h e P e r s o n .⁵⁾

-
- 1) Vgl. Moreau: La filiale en droit international privé et la notion de contrôle, thèse Paris 1948, S.67 sowie Vanhaecke: Les groupes des sociétés, thèse Caen 1957, Paris 1959, S.56, zitiert nach Schlosser, F.: a.a.O., S.168
2) Vgl. Fleck, R.; Meyer-Marsilius, H.-J.: a.a.O., 3020 Spanien,
3) Vgl. Art.17 Nr.16 T.r.imp.soc. S.1
4) Vgl. Bartholdy, K.; Seidler, G.; Wilhelm, H.: a.a.O., S.230
5) Vgl. Art. 116 C.de C.; Becher, H.: Wirtschaft ..., a.a.O., S. 60; Debatin, H.: Völkerrechtliche ..., a.a.O., S.1643

Der Gesellschaftsvertrag bedarf bei Gründung der öffentlichen Beurkundung und der E i n t r a g u n g in das Handelsregister.¹⁾

Zur G e s c h ä f t s f ü h r u n g sind im Zweifel alle Gesellschafter berechtigt. Zur Vertretung sind nur die Gesellschafter berechtigt, die aufgrund des Gesellschaftsvertrags oder aufgrund besonderer Vollmacht dazu befugt sind.²⁾ Es kann also im Gegensatz zum deutschen Recht Gesellschafter geben, die weder geschäftsführungs- noch vertretungsberechtigt oder nur geschäftsführungs- und nicht vertretungsberechtigt sind.

Die Gesellschafter h a f t e n persönlich gesamtschuldnerisch und unbeschränkt für Verbindlichkeiten der Gesellschaft.³⁾ Der Gesellschafter, der nur mit seiner Arbeitskraft oder seinem Wissen beteiligt ist ("socio industrial") haftet nicht persönlich.⁴⁾

bb) Die KG ("sociedad comanditaria simple")

Die Gründung erfolgt wie bei der OHG.⁵⁾ Die Kommanditisten und ihre Einlagen sind im Handelsregister einzutragen. Die Namen der Kommanditisten dürfen nicht in die Firma aufgenommen werden.⁶⁾ Die Kommanditisten erhalten jährlich Einblick in die Bilanz und die Buchführung.⁷⁾ Ein weiteres Kontrollrecht steht ihnen nur insoweit zu, als es im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich vorgesehen ist. Hinsichtlich Rechtspersönlichkeit, Geschäftsführung und Haftung der Komplementäre gilt das zur OHG Gesagte. Der Kommanditist haftet nur mit seiner Einlage.

1) Vgl. Art. 125 C.de C.

2) Vgl. Art. 125, 129 C.de C.

3) Vgl. Art. 127 C.de C.

4) Vgl. Art. 141 C.de C.; Becher, H.: Wirtschaft..., a.a.O., S. 68

5) Vgl. Art. 145 C.de C.; Becher, H.: Wirtschaft..., a.a.O., S. 68

6) Vgl. Art. 147 C.de C.

7) Vgl. Art. 150 C.de C.

cc) Die KGaA ("sociedad comanditaria por acciones")

Diese Gesellschaftsform ist wie die einfache KG von untergeordneter Bedeutung. Es sei hier nur erwähnt, daß es sich nach spanischem Recht hierbei um eine Personengesellschaft handelt.¹⁾

b) Kapitalgesellschaften

aa) Die AG ("sociedad anónima")

Die AG ist geregelt im Aktiengesetz ("Ley sobre régimen jurídico de las sociedades anónimas") vom 17.7.1951²⁾. Ein Mindestkapital ist für die Aktiengesellschaft n i c h t vorgeschrieben.³⁾ Kapitalgesellschaften mit einem Kapital von über 5 Mill. Pts müssen aber zwingend als S.A. gegründet werden.⁴⁾ Die Gesellschaft muß von mindestens 3 Personen gegründet werden⁵⁾, was nicht ausschließt, daß die Aktien später auf eine Person übertragen werden.⁶⁾ Der Sitz der Gesellschaft, die unter dem Schutz spanischer Nationalität steht, muß in Spanien sein.⁷⁾ Durch Eintragung in das Handelsregister und Einzahlung von mindestens 25 % des vollständig gezeichneten Kapitals erlangt die Gesellschaft eine eigene Rechtspersönlichkeit.⁸⁾

O r g a n e sind die Hauptversammlung und die geschäftsführenden Verwaltungsräte. Die Hauptversammlung überprüft die Geschäftsführung, erteilt gegebenenfalls Entlastung, genehmigt Rechnungslegung und Jahresbilanz und beschließt die Gewinnverteilung.⁹⁾

1) Vgl. Plasencia.Monleon, A.; Ricci, D. de: Die Kapitalgesellschaften nach spanischem Recht, AWD 1969, S.18

2) B.O.E. vom 6.8.1951; Deutsche Übersetzung: Waldheim, G. von: Das spanische Gesetz über die Aktiengesellschaften, Frankfurt-Berlin 1955

3) Vgl. Weilbach, E.A.: Die Aktiengesellschaft in Spanien, AG 1963, S.180

4) Vgl. Art.4 L.S.A.

5) Vgl. Art.10 L.S.A.

6) Vgl. Fleck, R.; Meyer-Marsilius, H.-J.: a.a.O., 3020 Spanien, S.2

7) Vgl. Art.5 L.S.A.

8) Vgl. Art.6, 8 L.S.A.

9) Vgl. Art. 50 L.S.A.

Die Beschlüsse erfolgen durch einfache Stimmenmehrheit.¹⁾ Für Satzungsänderungen, Kapitalerhöhungen und andere schwerwiegende Beschlüsse gelten strengere Anforderungen.²⁾

Die geschäftsführenden Verwaltungsräte ("administradores") werden von der Hauptversammlung gewählt. Wird die Verwaltung mehreren Personen gemeinsam übertragen, dann bilden diese den Verwaltungsrat ("consejo de administración").³⁾ Die Verwaltung kann in dreifacher Weise organisiert sein:⁴⁾ Die Leitung liegt bei

- einem geschäftsführenden Verwaltungsrat = Geschäftsführer ("administrador" oder "gerente") oder
- mehreren geschäftsführenden Verwaltungsräten = Geschäftsführern, die allein vertretungsberechtigt sind, jedoch gesamtschuldnerisch haften⁵⁾ oder
- dem Verwaltungsrat; er kann aus seiner Mitte einzelne Personen ("consejeros delegados") oder mehrere Mitglieder gemeinsam ("comisión ejecutiva") oder auch einen fremden Dritten mit Geschäftsführungsbefugnissen betrauen.⁶⁾ Dies bedarf einer Zweidrittelmehrheit der Stimmen des Verwaltungsrats und der Eintragung in das Handelsregister.⁷⁾

Einen A u f s i c h t s r a t gibt es nach dem spanischen Aktiengesetz n i c h t . Statt dessen ist vorgesehen, daß Aktionäre, die nicht dem Verwaltungsrat angehören, von der Hauptversammlung zu Rechnungsprüfern ("censores") ernannt werden. Minderheiten mit über 10 % Kapitalanteil können einen unabhängigen Prüfer bestellen, der dem Institut der vereidigten Buchprüfer ("Instituto de Censores Jurados de Cuentas") angehören muß.⁸⁾

P u b l i z i t ä t s v o r s c h r i f t e n bestehen für die S.A. n i c h t .

1) Vgl. Art.48 L.S.A.

2) Vgl. Art.58, 84, 85, 87 L.S.A.

3) Vgl. Art.73 L.S.A.

4) Vgl. Becher, H.: Wirtschaft..., a.a.O., S.65; Fleck, R.; Meyer-Marsilius, H.-J.: a.a.O., 3020 Spanien, S.3

5) Vgl. Art.79 L.S.A.

6) Vgl. Art.77 L.S.A.

7) Vgl. Art.78 L.S.A.

8) Vgl. Art.108 L.S.A.

bb) Die GmbH ("sociedad de responsabilidad limitada")

Die Bestimmungen zur S.L. enthält das Gesetz vom 17.7.1953¹⁾ ("Ley sobre régimen jurídico de las sociedades de responsabilidad limitada"). Wie bei der S.A. so ist auch bei der S.L. kein Mindestkapital vorgeschrieben, wohl aber ein Höchstkapital von 5 Mill. Pts.²⁾ Zur Gründung der Gesellschaft genügen zwei Personen. Das Kapital muß bei der Gründung voll eingezahlt werden.³⁾ Bezüglich Sitz und Eintragung in das Handelsregister gilt das gleiche wie bei der S.A.⁴⁾

O r g a n e der S.L. sind die Gesellschafterversammlung ("junta general") und die Geschäftsführung ("administradores"). Die Gesellschafterversammlung beschließt in der Regel mit einfacher Kapitalmehrheit⁵⁾; bei Satzungsänderungen, Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen, Abberufung der satzungsmäßigen Geschäftsführer etc. ist jedoch eine qualifizierte Mehrheit erforderlich.⁶⁾ Die Geschäftsführung besteht aus einem oder mehreren Geschäftsführern. Die Ernennung erfolgt bei Gründung der Gesellschaft in der Satzung. Ob die Geschäftsführer einzeln oder gemeinschaftlich vertretungsbefugt sind, muß im Gesellschaftsvertrag geregelt sein. Im Zweifel sind sie einzeln vertretungsberechtigt.⁷⁾ Im Gesetz ist kein Aufsichtsrat vorgesehen. Kontrollfunktionen können in bestimmtem Umfang von den Gesellschaftern vorgenommen werden (z.B. Prüfung der Bücher und der Bilanz).

Wie die S.A. so kennt auch die S.L. keine Publizitätsvorschriften.

1) B.O.E. vom 18.7.1953

2) Vgl. Art.3 L.S.L.

3) Vgl. Art.3 L.S.L.

4) Vgl. Art.4 und 5 L.S.L.

5) Vgl. Art.14 L.S.L.

6) Vgl. Art.17 L.S.L.

7) Vgl. Becher, H.: Wirtschaft ..., a.a.O., S.71

III Die unselbständige Niederlassung

1. Wesen der unselbständigen Niederlassung

Im Gegensatz zur Tochtergesellschaft handelt es sich bei der unselbständigen Niederlassung um einen wirtschaftlich unabhängigen Teil des Unternehmens. Daraus folgt, dass die unselbständige Niederlassung den Schicksal des gesamten Unternehmens teilt, die Kosten des gesamten Vermögens und keine eigene Firma. Ihr Verhältnis zum Hauptunternehmen ist ein intimes Verhältnis ohne rechtliche Bedeutung.

2. Formen der unselbständigen Niederlassung

a) Nach Handelsrecht

aa) Die Zweigniederlassung ("sucursal")

Zwar enthalten die deutschen Handelsgesetze¹⁾ eine Reihe von Bestimmungen über die Zweigniederlassung, doch gibt es keine Legaldefinition des Begriffs.²⁾ Wesentlich in der Rechtsprechung und Rechtslehre sind die für das Vorliegen einer Zweigniederlassung erforderlichen Wesensmerkmale entwickelt worden.³⁾ Es sind dies im einzelnen:⁴⁾

- räumliche Selbständigkeit,
- gleichartige Geschäftstätigkeit,
- gewisse Dauer der Geschäftstätigkeit,
- eigene Geschäftsräume und geordnete Buchführung,
- selbständige Leitung.

Der Zweigniederlassung entspricht die spanische "sucursal" oder "delegación". Diese Begriffe sind im spanischen Recht nicht definiert. Der Sprachgebrauch setzt jedoch, das hierzu auch Zweigwerke, Werkstätten, Verkaufsbüros und ständige Ver-

1) Vgl. §§ 13 ff., 40, 50 HGB, 42 ff. AktG, 12, 20 GmbHG

2) Vgl. Bähr, A.: Gewinnermittlung ausländischer Zweigniederlassungen, München 1971, S. 24

3) Vgl. Goetsen, F.: Ausländische Zweigniederlassungen in der Bundesrepublik Deutschland, IWB Fach + Deutschland Gruppe 2, S. 101

4) Vgl. Baumbach, A.; Paden, K.: Handelsgesetzbuch, Kommentar, 19. Aufl., München 1971, § 13 Anm. 1

treter **gerechnet** werden können. Gegenüber der deutschen Auslegung ist der Begriff der Zweigniederlassung nach spanischer Vorstellung also weiter gefaßt.¹⁾²⁾

In Spanien gelegene Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen sind rechtlich unselbständig. Als Teil des ausländischen Unternehmens unterliegen sie gemäß Art.15 C.de C. bezüglich ihrer persönlichen Fähigkeit, Verträge abzuschließen, dem Recht des Ursprungslandes. Was jedoch die Errichtung von Geschäftsräumen, ihre Geschäftstätigkeit und gerichtliche Zuständigkeiten betrifft, so ist spanisches Recht anzuwenden.³⁾ So muß die "sucursal" im Handelsregister eingetragen werden⁴⁾, und sie muß unter dem Namen ihrer ausländischen Hauptniederlassung auftreten.⁵⁾

bb) Sonstige unselbständige Unternehmenstätigkeit

Die ausländische Unternehmung kann sich neben der Zweigniederlassung im weiten Sinne noch anderer Einrichtungen bedienen, um in Spanien geschäftlich tätig zu sein. Zu denken ist hier vor allem an Baustellen und Montagen. Der Begriff der unselbständigen Niederlassung im Sinne dieser Arbeit soll auch diese Form der Unternehmenstätigkeit mit einschließen, weil sie - wie später gezeigt wird - von steuerlicher Relevanz ist.

-
- 1) Schlosser, G., a.a.O., S.85, unterscheidet dementsprechend zwischen einer restriktiven und extensiven Auslegung des Begriffs der Zweigniederlassung, "je nachdem, welche Kriterien als konstitutive Elemente dieses Begriffs angewendet werden".
 - 2) Die engere deutsche Auslegung soll verhindern, daß der Name "Zweigniederlassung", der im Wirtschaftsverkehr ein gewisses Ansehen genießt, zur Vortäuschung einer in Wirklichkeit nicht vorhandenen Größe mißbraucht wird. Vgl. Edlich, H.-G.: Die Zweigniederlassung als Organisationsform; betriebswirtschaftliche Forschungen der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften an der TU Berlin, Berlin 1965, S.82
 - 3) Vgl. Art.15 C.de C.; diese Regelung entspricht der Praxis des internationalen Privatrechts. Vgl. Schlosser, G.: a.a.O., S.96 ff und die dort enthaltenen Verweisungen.
 - 4) Vgl. Art.21 C.de C.
 - 5) Vgl. Becher, H.: Wirtschaft ..., a.a.O., S.72

b) Nach Steuerrecht

aa) Innerspanisches Recht

(I) Betriebstätte ("establecimiento permanente")¹⁾

Der Betriebstättenbegriff ist in Art.6 T.r.imp.soc. geregelt.
In dessen Absatz 2 heißt es:

"Es besteht die Vermutung, daß die im Ausland ansässigen Körperschaften im Inland über eine Betriebstätte geschäftlich tätig sind, wenn sie direkt oder über einen Bevollmächtigten in einer oder mehreren Provinzen Büros, Fabriken, Werkstätten, Anlagen, Lager, Läden oder andere Einrichtungen besitzen; das gleiche gilt beim Besitz von Zweigniederlassungen, Agenturen oder Vertretungen, die berechtigt sind, im Namen und für Rechnung der Körperschaft Verträge abzuschließen, sowie von Bergwerken, Steinbrüchen oder anderen Arbeitsplätzen, an denen sie ausschließlich oder zum Teil tätig sind."

Die Definition des Betriebstättenbegriffs geschieht in Art.6 T.r.imp.soc. in einer umschriebenen Form, denn obwohl hier eigentlich nur die Vermutung aufgestellt wird, daß beim Besitz bestimmter Einrichtungen Geschäftstätigkeit über eine Betriebstätte vorliegt, so besteht doch kein Zweifel, daß diese Einrichtungen die Betriebstätte selbst darstellen.

Das Gesetz enthält keine allgemeine Begriffsbestimmung der Betriebstätte, sondern es beschränkt sich auf die Aufzählung eines Katalogs von Beispielen. Daß dieser Katalog nicht erschöpfend ist, geht aus den Formulierungen "... oder andere Einrichtungen ..." und "... oder andere Arbeitsplätze, an denen sie ausschließlich oder zum Teil tätig sind" hervor. Jene letzte Formulierung verleitet zu einer sehr weiten Auslegung des Betriebstättenbegriffs, da letztlich jede geschäftliche Tätigkeit an einem Arbeitsplatz ausgeübt werden muß und damit eine Betriebstätte begründen würde. Dem tritt Luis ent-

1) Zur geschichtlichen Entwicklung des Betriebstättenbegriffs siehe: Martín Oviedo, J.M.: La evolución en los diferentes países del concepto de establecimiento permanente en especial desde el punto de vista de la armonización de los futuros acuerdos sobre doble imposición, Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Bd.1 1967, Madrid 1968

gegen, indem er feststellt, daß dieser Halbsatz nicht isoliert von den vorangehenden Beispielen betrachtet werden dürfe und nur die Arbeitsplätze als Betriebstätten anzusehen seien, die für die Unternehmung Bedeutung hätten und ähnliche Eigenschaften wie die aufgezählten Fälle besäßen.¹⁾

Im Gegensatz zu deutschem Recht wurden in Spanien m.W. jedoch weder von Rechtsprechung noch von Rechtslehre bestimmte Begriffsmerkmale wie z.B. "örtlicher Mittelpunkt", "Verfügungsgewalt", "gewisse Dauer" herausgearbeitet, die geeignet wären, den Betriebstättenbegriff in abstrakter Form zu charakterisieren.

Art.6 Abs.3 T.r.imp.soc. erweitert den Betriebstättenbegriff, indem folgende Fälle mit einbezogen werden: Bau-, Installierungs- und Montagearbeiten, deren Dauer zwölf Monate überschreiten; ferner ständige Einrichtungen, über die das im Ausland ansässige Unternehmen Lieferungen in Spanien durchführt, auch dann wenn die Einrichtung dem Unternehmen nicht gehört oder darin keine Vertretung desselben besteht. Der Fall der Bau- und Montagearbeiten mit der Mindestdauer von zwölf Monaten wurde bei der Steuerreform 1964 dem OECD-Musterabkommen entnommen, wobei die Aufstellungs- bzw. Installierungsarbeiten ("obras de instalación") noch hinzugefügt wurden.²⁾

Hingegen handelt es sich bei den Auslieferungseinrichtungen um eine spanische Besonderheit, die aus der früheren Gesetzgebung ("contribución de utilidades") übernommen wurde.³⁾ In den dortigen Kommentierungen wurden hierfür als Beispiel die in spanischen Häfen belegenen Lagerhäuser für Warenvorräte ausländischer Unternehmen genannt.⁴⁾ Ein anderer Fall ist die

1) Vgl. Luis Díaz-Monasterio, F.de: *Tributación de las empresas extranjeras con actividades en España*, Rev.Der.Fin Nr.67 (1967), S.2181

2) Vgl. Luis Díaz-Monasterio, F.de: *Tributación ...*, a.a.O., S.2182

3) Vgl. Luis Díaz-Monasterio, F.de: *Tributación ...*, a.a.O., S.2182

4) Vgl. z.B. Albiñana García-Quintana, C.: *Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes*, Madrid 1949, S.732

Stromversorgung durch französische Elektrizitätswerke, die auf spanischem Gebiet über Leitungen erfolgt, die dem Stromlieferanten nicht gehören.¹⁾

(II) Betriebstättenähnliche Organisationen

Art.6 Abs.4 T.r.imp.soc. regelt Niederlassungsformen, deren Bindung an das ausländische Unternehmen schwächer ist als bei den bisher angeführten Beispielen von Betriebstätten. Es sind dies besondere Organisationen für den Verkauf oder auch nur für die Zusammenfassung von Bestellungen. Diese Organisationen können auch juristische Personen sein, die ihrerseits selbst körperschaftsteuerpflichtig sind. Als Beispiel kann der Kommissionär angeführt werden, der in eigenem Namen für fremde Rechnung Verträge abschließt.²⁾

Das Gesetz vermeidet bei den besonderen Organisationen den Begriff "establecimiento permanente". Zwar ist es für die Besteuerung von Gewinnen aus Geschäften unerheblich, ob diese über eine Betriebstätte oder eine besondere Organisation getätigt werden, doch führt das Vorhandensein einer Betriebstätte noch zu weiteren steuerlichen Auswirkungen, die im Falle der besonderen Organisation nicht eintreten.³⁾⁴⁾

bb) Die Betriebstätte im DBA Spa

Art.5 DBA Spa, der mit Art.5 OECD-Musterabkommen wörtlich übereinstimmt, schränkt den Betriebstättenbegriff des Art.6 T.r.imp.

- 1) Vgl. López Domínguez, F.: La Ley de utilidades comentada, Madrid 1952, S.121
- 2) Vgl. Albiñana García-Quintana, C.: Tributación..., a.a.O., S.733
- 3) Vgl. Luis Díaz-Monasterio, F.de: Tributación..., a.a.O., S.2184 ff; gleicher Ansicht: Albiñana García-Quintana, C.: El derecho tributario español y el modelo de convenio de la O.C.D.E.: Comparación, in: Ministerio de Hacienda (Hrsg.): Doble Imposición Internacional, ohne Ort 1972, S.594
- 4) Diese Auswirkungen liegen einmal im Grundsatz, daß alle den Vorsteuern unterworfenen Einkünfte von Gesellschaften (z.B. Kapitalerträge) auch der Körperschaftsteuer unterliegen, da sie als im Rahmen der Betriebstätte bezogen gelten (Vgl. S.128), zum anderen in der Unterwerfung der von der im

soc. ein, obwohl sich auch dieser zum Teil am OECD-Musterabkommen orientiert.¹⁾ Abweichend vom spanischen Körperschaftsteuerrecht enthält das Abkommen zunächst eine abstrakte Begriffsbestimmung, nach der "Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird", bedeutet. Luis will hierunter nur solche Geschäftseinrichtungen verstanden wissen, in denen Tätigkeiten von einer gewissen Bedeutung für das Unternehmen ausgeübt werden, weil Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten gemäß Art.5 Abs.3 e ausgeschlossen sind.²⁾ Andererseits ist zu beachten, daß sogar im Abkommen selbst Tätigkeiten angeführt werden (z.B. Forschung), die von hervorragender Bedeutung für die Unternehmen sein können, jedoch keine Betriebsstätte begründen.

Die in Art.5 Abs. 2 DBA Spa enthaltene, nicht erschöpfende Aufzählung von Einrichtungen, die in jedem Fall eine Betriebsstätte darstellen, deckt sich z.T. mit der des Art.6 Abs.2 und 3 T.r.imp.soc.: Auch hier werden Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen ("oficinas"), Fabrikationsstätten, Werkstätten, Bergwerke, Steinbrüche (unter Anlehnung an das in Art.6 DBA Spa verankerte Belegenheitsprinzip³⁾) sowie Bauausführungen und Montagen⁴⁾ von über 12 Monaten angeführt. Zusätzlich wird im Abkommen der Ort der Leitung erwähnt. Da sich dieser im hier betrachteten Fall am Ort der Hauptniederlassung in der BRD befindet, kommt er für eine Betriebsstätte in Spanien nicht in Betracht.

Nicht als Betriebsstätten gelten "gewisse Hilfseinrichtungen

Ausland ansässigen Gesellschaft gezahlten Dividenden, Zinsen und Agien unter die Steuer auf Kapitalerträge, soweit sie als in der spanischen Betriebsstätte erwirtschaftet gelten (vgl. S.119).

- 1) Vgl. Albinana García-Quintana, C.: El derecho..., a.a.O., S. 592 f; Luis Díaz-Monasterio, F.de: Tributación..., a.a.O., S.2182
- 2) Vgl. Luis Díaz-Monasterio, F.de: El convenio..., a.a.O., S.124
- 3) Vgl. Debatin, H.: Völkerrechtliche..., a.a.O., S.1685
- 4) Dazu gehören auch Erd- und Baggerarbeiten. Vgl. OECD: Musterabkommen ..., a.a.O., S.91

und Hilfstätigkeiten".¹⁾ Hierzu gehören Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren benutzt werden, die Bestandhaltung von Gütern oder Waren zu diesen Zwecken oder zum Zweck der Be- oder Verarbeitung durch ein anderes Unternehmen. Ebenfalls gelten nicht als Betriebstätten feste Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich für Einkaufs-, Informations- und Forschungszwecke oder zur Ausübung von ähnlichen Tätigkeiten mit Vorbereitungs- oder Hilfscharakter unterhalten werden.²⁾

Lägern und Auslieferungseinrichtungen, die nach innerspanischem Recht als Betriebstätte gelten, kann diese Qualifikation nach dem Abkommen also nicht zukommen. Das gleiche gilt für die besonderen Organisationen für die Zusammenfassung von Bestellungen. Diese Einrichtungen, die zwar nach innerspanischem Recht nicht als "establecimiento permanente" bezeichnet, jedoch teilweise so behandelt werden, gelten nach dem Abkommen nicht als Betriebstätte, weil es sich hierbei eindeutig um Einrichtungen mit Hilfstätigkeitscharakter handelt.

Ob ein Vertreter in Spanien eine Betriebstätte begründet, hängt von Art und Ausübung seiner Vertretungsbefugnis ab. Besitzt er eine Vollmacht, im Namen des Unternehmers Verträge abzuschließen, und übt er diese Vollmacht gewöhnlich in Spanien aus, dann gilt er als ständiger Vertreter, der eine Betriebstätte begründet. Zu der in Art.6 Abs.2 T.r.imp.soc. geforderten Berechtigung, im Namen und für Rechnung des Unternehmens Verträge abzuschließen, muß also noch die gewöhnliche Ausübung dieser Befugnis in Spanien hinzukommen. Handelt es sich jedoch um einen unabhängigen Vertreter (z.B.Makler oder Kommissionär), der im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt, dann liegt keine Betriebstätte vor. Dieser Fall wird in der Regel bei den besonderen Verkaufsorganisationen im Sinn des Art.6 Abs.4 T.r.imp.soc. zutreffen.

1) Vgl. Debatin, H.: Völkerrechtliche..., a.a.O., S.1685

2) Vgl. Art.5 Abs.3 DBA Spa

IV Kriterien zur Wahl der Niederlassungsform

Vor Beginn einer unternehmerischen Tätigkeit in Spanien stellt sich die Frage, welche Niederlassungsform wirtschaftlich am vorteilhaftesten ist. Das Problem besteht allerdings nur dann, wenn das Unternehmen eine neue Niederlassung gründet; im Falle des Erwerbs oder der Beteiligung an einer bestehenden Gesellschaft ist die statutarische Form bereits gegeben.¹⁾

Der wesentliche Vorteil der Tochtergesellschaft gegenüber der unselbständigen Niederlassung liegt in der Möglichkeit zur besseren rechtlichen Abgrenzung, ohne dabei die wirtschaftliche Abhängigkeit aufzugeben.²⁾ Dies findet seinen Niederschlag in der eigenen Firma und dem eigenen Rechnungswesen. Das Vermögen der unselbständigen Niederlassung ist Teil des Stammhausvermögens und erscheint in dessen Handelsbilanz. Zu Schwierigkeiten führt dabei allerdings nicht nur die ständige Umrechnung von spanischer in ausländischer Währung, sondern vor allem die "richtige" Abgrenzung des laufenden Waren-, Dienstleistungs- und Geldverkehrs, die aus steuerlichen Gründen notwendig ist.³⁾ Der Verkehr zwischen Stammunternehmen und Tochtergesellschaft entspricht dem zwischen fremden Unternehmen. Die Bilanzierung der Niederlassung erfolgt in der Regel unter Beteiligungen.

Für die selbständige Niederlassung spricht auch der Umstand, daß die Tochtergesellschaft nach außen schon als "einheimisches" Unternehmen und nicht als "Anhängsel einer ausländischen Gesellschaft"⁴⁾ auftreten kann. Dieses Argument erfährt im Falle Spaniens jedoch eine gewisse Abschwächung, weil die spanische Mentalität in vielen Fällen das ausländische Produkt oder Unternehmen höher einschätzt als das inländische⁵⁾, was dazu geführt hat, daß selbst rein spanische Unternehmen sich fremdsprachige Namen geben, um damit einen internationalen Anstrich zu erhalten.

1) Vgl. Kormann, H.: Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, Düsseldorf 1969, S.119

2) Vgl. Rädler, A.J.; Raupach, A.: a.a.O., S.5

3) Vgl. dazu die Ausführungen auf S.129 ff

4) Kormann, H.: a.a.O., S.120

5) Vgl. Nauck, A.K.: a.a.O., S.206

Einer der wichtigsten Vorteile der Kapitaltochtergesellschaft liegt darin, daß ihre Verluste das Mutterunternehmen nicht direkt und nur in beschränktem Umfang berühren.¹⁾ Die Tochtergesellschaft haftet für Verbindlichkeiten mit ihrem eigenen Kapital; im äußersten Fall kann die Muttergesellschaft also nur den Wert ihrer Kapitaleinlage einbüßen, was jedoch nicht ausschließen soll, daß das Mutterunternehmen wahrscheinlich auch dann für Verbindlichkeiten seiner Kapitaltochter eintritt, wenn es dazu rechtlich nicht verpflichtet ist.²⁾

Ein gewisser Nachteil der Tochtergesellschaft liegt darin, daß auf spanische Mitgesellschafter Rücksicht genommen werden muß,³⁾ da ja nur in bestimmten Ausnahmefällen eine 100 %-ige Beteiligung zulässig ist. Die unselbständige Niederlassung ist nach allgemeiner Auffassung nicht von diesen Beschränkungen betroffen.⁴⁾ Hingegen fällt es der Tochtergesellschaft meist leichter, den inländischen Kapitalmarkt zur Finanzierung zu nutzen,⁵⁾ insbesondere wenn es sich um eine emissionsfähige Kapitalgesellschaft handelt. Auch steuerliche Vergünstigungen werden oft nur inländischen Unternehmen gewährt.

Gegen die Tochtergesellschaft sprechen die bei der Gründung anfallenden Kosten; bei einer Kapitalgesellschaft betragen sie etwa 4,2 - 4,7 % vom Gesellschaftskapital.⁶⁾ Von gravierender Bedeutung sind nicht zuletzt die steuerlichen Konsequenzen der verschiedenen Niederlassungsformen, mit denen sich diese

1) Vgl. Kormann, H.: a.a.O., S.119

2) Vgl. Meyer-Marsilius, H.-J.: Das Niederlassungsrecht in der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Baden-Baden und Bonn 1960, S.42

3) Das Argument läßt sich allerdings auch umkehren: Es wird häufig als Vorteil angesehen, spanische Mitgesellschafter zu haben, da diese die wirtschaftlichen und rechtlichen Besonderheiten des Landes meist besser kennen und deshalb wertvolle Hilfe leisten können.

4) Vgl. Fleck, R.; Meyer-Marsilius, H.-J.: a.a.O. 3020 Spanien, S.6

5) Vgl. Kormann, H.: a.a.O., S.119 f

6) Vgl. Tiemann, W.G.: Die Errichtung von Niederlassungen ausländischer Unternehmen in Spanien, AG 1968, S.17; derselbe: Die Anlage von Auslandskapital in Spanien, IWB Fach 5, Spanien Gruppe 3, S.45; Fleck, R.; Meyer-Marsilius, H.-J.: a.a.O., 3050 Spanien, S.1

Arbeit in ihrem zweiten und dritten Teil beschäftigt.

In der Praxis kommt der Tochtergesellschaft - auch im Falle Spaniens - die größere Bedeutung zu.¹⁾ Bevorzugt wird die Form der Kapitalgesellschaft, wobei die S.A. absoluten Vorrang genießt.²⁾ Die Gründe liegen auf der Hand: Die S.A. besitzt die Vorteile der beschränkten Haftung und der leichten Übertragbarkeit der Anteile, ohne mit den Nachteilen eines gewissen Mindestkapitals oder der Publizitätspflicht belastet zu sein.

Zu der Minderheit, die ihr Auslandsengagement in Form der unselbstständigen Niederlassung betreibt, gehören vor allem Handelsniederlassungen (enge Verbindung zum Stammhaus³⁾), die Agenturen der Luft- und Schiffahrtsunternehmen⁴⁾, Beratungs- und Werbegesellschaften⁵⁾ (geringe Kapitalintensität und geringfügiger Abrechnungsverkehr), ferner Banken und Versicherungen, die mit der Kapitalkraft des Stammhauses für Sicherheit bürgen wollen, schließlich alle Unternehmen, deren Geschäftstätigkeit in Spanien so gering ist, daß sich die Gründung einer eigenen Gesellschaft nicht lohnt.

C Die Ansässigkeit des ausländischen Unternehmens und seiner Niederlassung

I. Innerspanisches Recht

Die Frage nach der Ansässigkeit ("residencia") ist bei der

- 1) Vgl. Schilling, W.: a.a.O., S.39; Weber, E.: Die Besteuerung verflochtener Kapitalgesellschaften und ihrer Ausschüttungen, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 4, S.4; Bohle, R.F.: a.a.O., S.115; Kormann, H.: a.a.O., S.118; Rädler, A.: a.a.O., S.810
- 2) Vgl. Frühbeck, G.: Deutsche Firmen in Spanien, AWD 1965, S.412; Plassencia Monleon, A.; Ricci, D.de: a.a.O., S.18; Tiemann, W.G.: Die Errichtung..., a.a.O., S.16
- 3) Eine enge Verbindung zum Stammhaus ist vor allem dann erforderlich, wenn komplizierte technische Anlagen vertrieben werden, die den Einsatz von hochspezialisiertem Personal, das nur im Stammhaus vorhanden ist, notwendig machen.
- 4) Nicht zuletzt wegen der steuerlichen Privilegierung, siehe dazu S.119, 128, 136
- 5) Vgl. Giesecke, H.: Industrieinvestitionen in Entwicklungsländern, Risiken und Chancen, Hamburg 1963, S.84

Besteuerung nach innerspanischem Recht deshalb von Bedeutung, weil es von ihrer Beantwortung abhängt, ob bei den allgemeinen Personensteuern (Körperschaft- und Einkommensteuer) unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht eingreift.

Das spanische Einkommensteuerrecht unterscheidet zwischen natürlichen Personen, die ihren Wohnsitz ("domicilio") oder ständigen Aufenthalt ("residencia habitual")¹⁾ im Inland haben und solchen, bei denen dies nicht zutrifft.²⁾ Diese Arbeit geht davon aus, daß der ausländische Einzelunternehmer seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt und damit seine Ansässigkeit außerhalb Spaniens hat.

Wird das ausländische Unternehmen von einer Gesellschaft betrieben, dann bestimmt sich die Ansässigkeit nach körperschaftsteuerlichen Bestimmungen. Körperschaften ("entidades") gelten als in Spanien ansässig, wenn sie nach spanischem Recht gegründet wurden oder dort ihren Gesellschaftssitz haben.³⁾ Diese Voraussetzungen sind nach privatrechtlichen Vorschriften zu prüfen.⁴⁾

Die ausländische Muttergesellschaft, von der die spanische Tochtergesellschaft abhängt, bzw. die ausländische Gesellschaft, die in Spanien über eine unselbständige Niederlassung tätig wird, ist in der Regel - und diese Annahme soll im folgenden gelten - weder nach spanischem Recht gegründet noch hat sie einen Sitz in Spanien. Sie ist somit nicht in Spanien, folglich also im Ausland ansässig.

Dagegen wird bei der spanischen Tochtergesellschaft davon ausgegangen,⁵⁾ daß es sich um eine Gesellschaft spanischen Rechts handelt. S.A. und S.L. müssen

-
- 1) Gewöhnlicher Aufenthalt liegt gem. Art. 8 Abs. 1 Satz 1 T.r. imp. pers. fis. bei einem Aufenthalt von mehr als 6 Monaten pro Kalenderjahr vor.
 - 2) Vgl. Art. 7 T.r. imp. pers. fis.
 - 3) Vgl. Art. 5 Satz 2 T.r. imp. soc.
 - 4) Vgl. Luis Díaz-Monasterio, F.de: Tributación..., a.a.O., S. 2179
 - 5) Vgl. S. 37 ff

überdies zwingend ihren Sitz in Spanien haben.¹⁾²⁾ Bei der Tochtergesellschaft ist die Ansässigkeit in Spanien also regelmäßig gegeben.

II Regelung im DBA Spa

Auch das DBA Spa spricht von Ansässigkeit. Sie hat für dessen Anwendung zweifache Bedeutung. Einmal sind, wie bereits erwähnt, nur die Personen berechtigt, das Abkommen für sich in Anspruch zu nehmen, die in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Zum anderen hängt es vom Ort der Ansässigkeit einer Person ab, ob die Besteuerung in Spanien (und in der BRD) nach den auf einen Wohnsitzstaat oder den auf einen Quellenstaat anzuwendenden Regeln eingeschränkt wird.

Die Voraussetzungen für die Annahme der Ansässigkeit sind nach dem Abkommen andere als nach innerspanischem Recht. Eine Person ist nach Art.4 Abs. 1 DBA Spa in einem Vertragsstaat ansässig, wenn sie "nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist". Dies sind die Kriterien der Gebietsbezogenheit, die allgemein für die unbeschränkte Steuerpflicht herangezogen werden. Es ist deshalb jeweils zuerst zu ermitteln, ob eine Person nach internem spanischen oder deutschen Recht in Spanien oder der BRD ansässig und deshalb dort

1) Vgl. Art.5 L.S.A. und Art. 4 L.S.L.

2) Albinana betont, daß die Wahl des Gesellschaftssitzes - innerhalb des gesetzlich bestimmten Gebiets - nicht immer vom Willen der Gründer abhängt, wie es aus Art.66 des "Ley de Enjuiciamiento Civil" (Spanische ZPO) und dem C. de C. hervorgehe. Art. 41 CC spreche nämlich vom "Ort, an dem sich ihre gesetzliche Vertretung befindet oder wo ihre Hauptfunktionen ausgeübt werden". Die "Dirección General de los Registros y del Notariado" (oberste Behörde in Register- und Notariatsachen) habe in ihrer Entscheidung vom 17.7.1956 eine Klausel abgelehnt, mit der eine Gesellschaft, die ihr Zentralbüro in Bilbao hatte, den Sitz in Madrid errichten wollte. Vgl. Albinana Garcia-Quintana, C.: Las sociedades ante los convenios para evitar la doble imposición internacional, in: Soto Guinda, J.: Tributación de las sociedades en España, Madrid 1970, S.62 f

steuerpflichtig ist. Erst wenn diese Steuerpflicht gegeben ist, kann die Ansässigkeit im Sinn des Art.4 Abs.1 DBA Spa bejaht werden.

Hat der ausländische Einzelunternehmer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der BRD, dann ist er dort gemäß § 1 Abs.1 EStG aufgrund dieser Kriterien steuerpflichtig und dementsprechend im Sinne des Abkommens in der BRD ansässig. Eine gleichzeitige Ansässigkeit in Spanien kommt aufgrund der getroffenen Annahmen nicht in Frage.

Ist das ausländische Unternehmen eine Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in der BRD, dann ist diese dort aufgrund dieser Merkmale (körperschaft-)steuerpflichtig und folglich auch im Sinne des Abkommens in der BRD ansässig. Auch hier scheidet eine gleichzeitige Ansässigkeit in Spanien aufgrund der oben getroffenen Annahme (nicht nach spanischen Gesetzen gegründet, Sitz außerhalb Spaniens) aus.

Dagegen ist die Personengesellschaft deutschen Rechts mit Sitz und Geschäftsleitung in der BRD in keinem Vertragsstaat "ansässig" im Sinne des DBA Spa. Aus deutscher Sicht (d.h. bei Anwendung des Abkommens auf deutsche Steuern) mangelt es der deutschen Personengesellschaft bereits an der Eigenschaft "Person".¹⁾ Nur Personen können jedoch ansässig sein. Aber auch wenn man wie aus spanischer Sicht die Personengesellschaft als Person im Sinn des Art.3 Abs.1 (e) DBA Spa qualifiziert, kommt man zu obigem Ergebnis: In der BRD wird die Gesellschaft weder aufgrund ihres Sitzes oder ihrer Geschäftsleitung noch aufgrund eines ähnlichen Merkmals besteuert, da sie nach deutschem Recht nicht Steuersubjekt sein kann. In Spanien aber fehlt es ihr an den für eine unbeschränkte Steuerpflicht notwendigen Kriterien. Daraus folgt, daß die deutsche Personengesellschaft, gleich ob sie in Spanien über eine selbständige oder unselbständige Niederlassung tätig ist, das Abkommen nicht für sich in Anspruch nehmen kann. Ihre beschränkte Steuerpflicht in Spanien wird vom DBA Spa nicht beschnitten.

1) Vgl. S.24

Auch die Gesellschafter der Personengesellschaft können für die in Spanien erzielten Einkünfte keine Einschränkung der Quellenbesteuerung verlangen, denn aus spanischer Sicht sind sie weder die Bezieher dieser Einkünfte noch unterliegen sie mit diesen einer Steuer, weil die Personengesellschaft selbst steuerpflichtig ist.

Für die Besteuerung der Tochtergesellschaft in Spanien ist der in Art.4 Abs.1 DBA Spa erwähnte Ort der Geschäftsleitung ohne Bedeutung¹⁾, weil es für die Frage der Ansässigkeit nach innerspanischem Recht auf diesen Umstand nicht ankommt. Jedoch drückt sich in den Kriterien, die in Spanien für die unbeschränkte Steuerpflicht maßgebend sind (Gründung nach spanischen Gesetzen, womit Eintragung in das Handelsregister verbunden ist, oder Sitz in Spanien), die besondere örtliche Beziehung zwischen Gesellschaft und spanischem Inland aus, sodaß sie als "ähnliche Merkmale" im Sinn des Art.4 Abs.1 DBA Spa anzusehen sind. Folglich ist bei der Tochtergesellschaft grundsätzlich Ansässigkeit in Spanien gegeben und die sie dort treffende Besteuerung wird nach den Normen eingeschränkt, die für die Besteuerung im Wohnsitzstaat gelten. Hiervon gibt es jedoch eine wichtige Ausnahme:

Handelt es sich um eine Kapitaltochtergesellschaft, dann kann sie gleichzeitig auch in der BRD ansässig sein, z.B. wenn sie im Sinne des deutschen Rechts hier ihre Geschäftsleitung hat und deshalb aufgrund dieses Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist.²⁾

Für einen solchen Fall doppelter Ansässigkeit nach Art.4 Abs.1 DBA Spa bestimmt Art.4 Abs.3 DBA Spa, daß dann die Ansässigkeit nur dort gegeben ist, wo die Gesellschaft ihre tatsächliche Geschäftsleitung hat. Art.3 Abs.1 (h) DBA Spa versteht unter dem "'Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung eines Unternehmens" den Ort, an dem sich der Mittelpunkt der allgemeinen

1) Vgl. Weber, E.: Anmerkungen..., a.a.O., S.6 Fußnote 11

2) Vgl. § 1 Abs.1 KStG

Geschäftsleitung befindet". "Der Begriff der tatsächlichen Geschäftsleitung ist praktisch identisch mit dem Begriff der Geschäftsleitung im Sinn des § 15 Abs.1 StAnpG".¹⁾²⁾

Gilt die Tochtergesellschaft also aufgrund der dortigen tatsächlichen Geschäftsleitung als in der BRD ansässig, dann wird Spaniens Steuerhoheit auf die eines Quellenstaates beschränkt. Dadurch wird zwar die unbeschränkte Steuerpflicht der Tochtergesellschaft in Spanien nicht berührt. Sie besteht nach internem Recht weiter. Doch wird sie nach anderen Regeln beschnitten als im Fall, in dem die Tochtergesellschaft auch nach dem Abkommen in Spanien ansässig ist. Es sind die gleichen Regeln, die auch bei dem in der BRD ansässigen Unternehmen, das in Spanien über eine dort ansässige Tochtergesellschaft bzw. über eine unselbständige Niederlassung tätig ist, zur Anwendung kommen.

Kann der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung nicht bestimmt werden, dann gilt die Tochtergesellschaft als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sich errichtet worden ist³⁾, d.h. in Spanien.

1) Weber, E.: Anmerkungen..., a.a.O., S.5 Fußnote 9

2) § 15 Abs.1 StAnpG: "Geschäftsleitung im Sinn der Steuergesetze ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung."

3) Vgl. Art.4 Abs.3 Satz 2 DBA Spa

ZWEITER TEIL: DIE BEHANDLUNG VON SELBSTÄNDIGEN NIEDERLASSUNGEN =====

1. ABSCHNITT: DIE BESTEUERUNG DER TOCHTERGESELLSCHAFT NACH INNERSPANISCHEM RECHT

A Vorsteuern

I Charakter der Vorsteuern

Die Vorsteuern sind - wie der Name schon sagt - Steuern, die vor den allgemeinen Steuern erhoben werden, indem sie bei diesen als Vorauszahlungen behandelt werden. Damit sind sie in das einheitliche Personenbesteuerungssystem mit einbezogen. Trotzdem handelt es sich bei ihnen um O b j e k t steuern, denn sie lassen die persönlichen Merkmale des Steuerpflichtigen wie Familienstand, Höhe des Einkommens, Ansässigkeit weitgehend unberücksichtigt. Steuergegenstand sind bloße Tätigkeiten und/oder Erträge.

Die Vorsteuern werden nach dem T e r r i t o r i a l p r i n - z i p erhoben, d.h. ihr unterliegen, von Ausnahmen abgesehen, nur inländische Steuergegenstände (im Inland ausgeübte Tätigkeiten, aus inländischen Quellen stammende Erträge). Für die Provinzen Alava und Navarra, die aus historischen Gründen einen steuerlichen Sonderstatus genießen sowie die überseeischen Provinzen gelten sowohl hinsichtlich der Vorsteuern als auch der allgemeinen Steuern Sonderregelungen.¹⁾ In den in Afrika gelegenen Städten Ceuta und Melilla kommt bei den Ertragsteuern regelmäßig eine 50 %-ige Steuerermäßigung zur Anwendung.

II Steuer auf Einkünfte aus ländlichem Grundvermögen

1. Steuergegenstand

Steuergegenstand sind Einkünfte aus inländischen Gütern, Rech-

1) Auf deren Darstellung wird im Rahmen dieser Arbeit verzichtet. Siehe dazu: Stubenberg, J.: a.a.O., S.237-248

ten und Tätigkeiten, die steuerlich als ländlich angesehen werden, gleich ob diese Einkünfte tatsächlich erzielt wurden oder ob hierzu lediglich die Möglichkeit bestand¹⁾, ferner der Gebrauch, die Nutznießung oder der Besitz von Gütern, die derartige Einkünfte erzeugen oder erzeugen können.²⁾ Dieser sehr umfassende Tatbestand wird im Gesetz konkretisiert durch erschöpfende Aufzählung der Güter und Rechte, die im steuerlichen Sinn als ländlich gelten. Dazu gehören: ländliche Grundstücke und landwirtschaftliche Gebäude, die Viehwirtschaft, Steinbrüche und Böden, welche Rohstoffe für industrielle Verwendung erhalten, Wege, Gewässer mit Ufern und Stegen, öffentliche und private Bewässerungsanlagen, sofern hierbei keine Steuerbefreiung aufgrund der geltenden Wassergesetzgebung eingreift. Sofern bestimmte Grundstücke von der Steuer befreit sind, so gilt dies nicht für die auf ihnen liegenden Real-lasten, Erbpachten und Leibrenten. Diese Einkünfte sind steuerpflichtig.³⁾

Als ländlich gelten nicht die Güter, die der Steuer auf Einkünfte aus städtischem Grundvermögen unterliegen. Steuerbefreit sind Grundstücke in der Hand eines Eigentümers, wenn die dafür veranschlagten Einkünfte ("base imponible"⁴⁾) 5.000 Pts nicht übersteigen.

2. "Sujeto pasivo"⁵⁾

Die Tochtergesellschaft unterliegt nur dem ersten, fixen Teil

1) Vgl. García Anoveros, J.: La contribución territorial rústica y pecuaria, Rev.Der.Fin. Nr.65/66 (1966), S.1315

2) Vgl. Art.2 T.r.con.rust.

3) Vgl. Art.3 T.r.con.rust.

4) Im spanischen Recht muß stets unterschieden werden zwischen "base imponible" und "base liquidable". Ausgangsbasis für die Ermittlung der Steuerschuld ist die "base imponible". Man kann den Begriff mit "steuerpflichtiger Betrag" oder besser noch "steuerpflichtige Einkünfte" übersetzen. Aus der "base imponible" wird durch Anwendung von Ermäßigungsvorschriften die "base liquidable" abgeleitet, auf die dann der Steuersatz zur Anwendung kommt. Die "base liquidable" ist somit die Steuerbemessungsgrundlage.

5) In den in ihrer äußeren Form einheitlich aufgebauten spanischen Steuergesetzen- die Reform aller Steuergesetze zu einem Zeitpunkt machte dies möglich - bildet das "sujeto

der Steuer ("cuota fija"¹⁾), da sie der allgemeinen Körperschaftsteuer unterworfen ist.²⁾ Sie ist "sujeto pasivo" bezüglich der "cuota fija" als Eigentümerin oder Nutznießerin des Steuergegenstandes, ferner als dessen unmittelbare Besitzerin, wenn sie dies nur vorübergehend ist, als Empfängerin von Erbpachtzinsen, Renten und ähnlichen Lasten, die das Entgelt für die dauernde oder zeitlich unbestimmte Überlassung des Steuergutes darstellen, schließlich als Empfängerin von Erb-

pasivo" stets einen eigenen Abschnitt, der dem Abschnitt "hecho imponible" (Steuerobjekt) gegenübersteht. Wird hier die sachliche Steuerpflicht behandelt, so wird unter "sujeto pasivo" in persönlicher Hinsicht geregelt, wer die Steuer zu tragen und zu zahlen hat. "Sujeto pasivo" ist also hier der Oberbegriff für Steuerträger ("contribuyente") und Steuerschuldner. Wenn "sujeto pasivo" in diesem Sinn mit "Steuersubjekt" übersetzt wird, so muß dabei stets bedacht werden, daß der Inhalt des Begriffs dann mehr umfaßt als im Sprachgebrauch des deutschen Rechts. Auf der anderen Seite wird "sujeto pasivo" in Art.30 L.G.T. als die Person definiert, "die nach dem Gesetz zur Erbringung der Steuerleistung verpflichtet ist, sei es als Steuerträger oder als dessen Vertreter". Art.35 Abs.1 Satz 1 L.G.T. besagt, daß die "Hauptpflicht des "sujeto pasivo" in der Zahlung der Steuerschuld besteht". In diesem Sinn ist "sujeto pasivo" mit "Steuerschuldner" zu übersetzen. Die erforderliche Unterscheidung zwischen "sujeto pasivo" im weiten und im engen Sinn erschwert das richtige Verständnis der gesetzlichen Regelungen. Erklärt werden kann diese terminologische Besonderheit damit, daß ursprünglich Steuerschuldner und Steuerträger stets identisch waren und erst mit der Entwicklung der Personensteuern in gewissen Fällen eine Trennung der beiden erfolgt ist. Der Gebrauch des Begriffs "sujeto pasivo" zeigt, daß als das steuerpflichtige Subjekt in erster Linie der Steuerschuldner angesehen wird, ein Indiz für den Pragmatismus des spanischen Steuersystems. Es unterscheidet sich darin vom deutschen Recht, in dem Steuersubjekt derjenige ist, dem das Gesetz die Steuerlast persönlich auferlegen will, wobei das Leistungsfähigkeitsprinzip den Hintergrund bildet. Zum Begriff des "sujeto pasivo" siehe auch: Stubenberg, J.: a.a.O., S.76 f

- 1) Der Name "cuota fija" rührt daher, daß ihre Bemessungsgrundlage jeweils für fünf Jahre festgelegt wird, anstatt jährlich den veränderten Ertragsverhältnissen angepaßt zu werden, so wie es beim zweiten Teil der Steuer, der "cuota proporcional", der Fall ist.
- 2) Vgl. Art.39 T.r.con.rust.; ferner: Gómez-Aparici Pajares, R.: Contribución territorial rústica y pecuaria, Tecn.Econ.Nr. 7-9 1964, S.189

pachtzinsen und anderen Abgaben, die auf Grundstücken liegen, die von dieser Steuer befreit sind.¹⁾

Von der Steuer befreit sind unter bestimmten Voraussetzungen Bergwerksunternehmen und Unternehmen, die sich im Inland der Erforschung und Herstellung von Kohlenwasserstoffprodukten widmen.²⁾

3. Steuerermittlung bei der "cuota fija"

Die steuerpflichtigen Einkünfte sind der veranlagte Ertrag.³⁾ Für die "cuota fija" wird er alle fünf Jahre als Durchschnittswert dieses Zeitraums festgelegt. Er basiert auf den "módulos de estimación" (Einheitserträge zum Zwecke der Veranlagung), die jährlich für die "cuota proporcional" (dem zweiten, variablen Teil der Steuer) von den "juntas mixtas", die sich aus Vertretern der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen zusammensetzen⁴⁾, festgelegt werden. Aufgrund der steuerpflichtigen Einkünfte wird die Bemessungsgrundlage ("base liquidable") festgelegt; sie darf höchstens 50 % der "base imponible" betragen.⁵⁾

Der Tarif der "cuota fija" beträgt 10 % der Bemessungsgrundlage. Hinzu kommen noch eine Reihe von Zuschlägen zu Gunsten von Provinzen, Gemeinden und anderen Organisationen, die aber nicht erhöht werden dürfen.⁶⁾

III Steuer auf Einkünfte aus städtischem Grundvermögen⁷⁾

1. Steuergegenstand

Steuergegenstand sind die tatsächlichen oder möglichen Ein-

1) Vgl. Art.16 T.r.con.rust.

2) Vgl. Art.6 Nr.6 und 8 T.r.con.rust.

3) Vgl. Art.18 T.r.con.rust.

4) Vgl. Gómez-Aparici Pajares, R.: Contribución territorial rústica, Puntos esenciales de la reforma, Mon.Cred.Juni 1964, S.78

5) Vgl. Art.25 T.r.con.rust.

6) Vgl. Art.28,29,31 T.r.con.rust.

7) Eine umfassende Zusammenstellung aller für diese Steuer gültigen Vorschriften einschließlich der früheren Bestimmungen befindet sich bei: Turpin Vargas, J.: Manual de contribución urbana, Madrid 1965

künfte aus Gütern, die steuerlich als städtisch angesehen werden, ferner der Gebrauch, Genuß oder Besitz eines dinglichen Rechts an Gütern, die solche Einkünfte erzeugen oder erzeugen können. Städtische Güter im steuerlichen Sinn sind Grundbesitz ("suelo") und Gebäude ("construcciones").¹⁾

Städtischer Grundbesitz sind die Grundstücke, auf denen der Steuer unterworfenen Gebäude stehen oder die in den Bebauungsplänen der Gemeinde als Bau- oder Bauerwartungsland ausgewiesen sind, ferner erschlossene Grundstücke sowie Gärten und Parks.²⁾

Der Begriff "construcciones" ist im weitesten Sinn zu verstehen. Es ist also gleichgültig, aus welchem Material sie bestehen, welche Form sie haben oder wozu sie dienen. Sie können auch völlig transportabel sein und auf einem Grundstück stehen, das dem Eigentümer der "construcción" nicht gehört. Zu den "construcciones" zählen sogar nicht überdachte Anlagen, die zu Ausstellungs- oder Lagerzwecken dienen. Nicht zu den "construcciones" gehören landwirtschaftliche Gebäude.³⁾

Güter mit einem steuerpflichtigen Ertrag von unter 200 Pts sind steuerfrei. Für einen Zeitraum von 20 Jahren sind Sportanlagen, die Unternehmen für ihre Belegschaft errichten, ebenfalls von der Steuer befreit, sofern dort nur amateurmäßig Sport betrieben wird. Eine zeitliche Steuerermäßigung genießen die im Bau oder Umbau befindlichen Wohnungen und Gebäude.⁴⁾

2. "Sujeto pasivo"

Als juristische Person ist die Tochtergesellschaft Steuersubjekt, wenn sie Eigentümerin, Nutznießerin, Pächterin für dauernde oder unbestimmte Zeit, Verpächterin für nur vorübergehend oder Inhaberin eines dinglichen Rechts an dem betreffenden Grund-

1) Vgl. Art. 2 und 3 T.r.con.urb.

2) Vgl. Art.4 T.r.con.urb.

3) Vgl. Art.5 und 6 T.r.con.urb.

4) Vgl. Art.12 T.r.con.urb.

5)

stück oder Gebäude ist.¹⁾

Wie bei der Steuer auf Einkünfte aus ländlichem Grundvermögen sind auch hier unter bestimmten Voraussetzungen Bergwerksunternehmen und Unternehmen, die sich mit Kohlenwasserstoffprodukten befassen, von der Steuer befreit.²⁾

3. Steuerermittlung

Die steuerpflichtigen Einkünfte ("base imponible") werden wie folgt ermittelt:³⁾

Zur Bewertung der G r u n d s t ü c k e wird das zu bewertende Gebiet in Zonen eingeteilt, wobei in jeder Zone ein Basiswert festgestellt wird.⁴⁾ Dieser Basiswert ist ein Ertragswert; er wird unter Berücksichtigung eines bei den örtlichen Bedingungen optimalen Ertrags und des zu seiner Erzielung erforderlichen Aufwands von den "juntas mixtas" festgelegt. Ausgehend vom Basiswert der Zone, wird für jedes Grundstück mit Hilfe von Korrekturindizes, die die Lage und die Besonderheiten berücksichtigen, dessen Wert festgestellt.⁵⁾ Ist eine Festlegung auf diese Weise nicht möglich, so wird ein mittlerer Marktwert zugrunde gelegt.⁶⁾

Die Bewertung der G e b ä u d e erfolgt zu Tageskosten ("coste actual"), die nach Alter, Zweckbestimmung, Bauart, Ertragsmöglichkeit und gegenwärtigem Marktwert des Gebäudes korrigiert werden.⁷⁾

Das Ergebnis der Bewertung ist der "valor catastral", der

1) Vgl. Art.15 und 16 T.r.con.urb.

2) Vgl. Art.8 Nr.12 und 13 T.r.con.urb.

3) Vgl. Turpin Vargas, J.: La contribución urbana, Rev.Der.Fin. Nr.65/66 (1966), S.1379 ff

4) Vgl. Henríquez Hernández, R.: Contribución territorial urbana, Tecn.Econ. Nr.7-9 1964, S.198

5) Mit den bei der Grundstücks- und Gebäudebewertung angewendeten praktischen Verfahren beschäftigt sich sehr intensiv: Henríquez Hernández, R.: Contribución territorial urbana, Bilbao 1968, S.70-98

6) Vgl. Art.18 Abs.2 T.r.con.urb.

7) Vgl. Art.18 Abs.3 T.r.con.urb.

"Katasterwert" oder "Einheitswert". Von ihm bemisst sich die "renta catastral", der "katastermäßige Ertrag", in Höhe von 4 % unabhängig vom tatsächlich erzielten Ertrag. Bei vermieteten Wohnungen oder Räumen kann dieser Wert noch nach Alter des Mietvertrages oder nach sonstigen ertragsbeeinflussenden Kriterien korrigiert werden, um dadurch einen Wert zu erhalten, der den tatsächlichen Erträgen näher liegt. Vom katastermäßigen Ertrag werden bei Gebäuden pauschal 30 % für Betriebsausgaben (z.B. Reparaturen, Dienstleistungen) abgezogen, so daß sich der steuerpflichtige Betrag ("base imponible") ergibt. Bei Grundstücken können vom katastermäßigen Ertrag keine Betriebsausgaben abgezogen werden; der steuerpflichtige Betrag, der bei dieser Steuer auch Bemessungsgrundlage ist, ist hierbei gleich dem katastermäßigen Ertrag.¹⁾

Der Steuersatz beträgt 20 % der Bemessungsgrundlage. Hinzu kommen Zuschläge zu Gunsten der Gemeinde, der Provinz, der Arbeitslosenversicherung usw., insgesamt in einer Höhe von ca. 25 %²⁾, so daß die Gesamtbelastung etwa 45 % beträgt.

IV Steuer auf Einkünfte aus persönlicher Arbeit

1. Steuergegenstand

Diese Steuer belastet Einkünfte, die nach deutschem Recht in ihrer Mehrzahl als Einkünfte aus selbständiger oder unselbständiger Arbeit, zu einem geringen Teil jedoch als Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit einzustufen wären. Soweit die gewerbliche Tätigkeit der Tochtergesellschaft, die unterstellt ist, nach spanischem Recht als persönliche Arbeit gilt, ist eine sachliche Steuerpflicht gegeben. Eine solche Tätigkeit kann sie als "profesional" im Sinn des Art.32 b T.r.imp.trab. ausüben.³⁾

Das Gesetz enthält keine näheren Erläuterungen, was unter

-
- 1) Vgl. Art.22 T.r.con.urb.; ferner: Depiereux, S.: Die Besteuerung deutschen Grundbesitzes in Spanien, DB 1970, S.1993
2) Vgl. Stubenberg, J.: a.a.O., S.114
3) Vgl. Art.24 T.r.imp.trab., der 4 Steuergruppen enthält:
a) Beamte, Angestellte und ähnliche, b) "profesionales",
c) Künstler, d) besondere Vergütungen

"profesional" zu verstehen ist. Der Begriff wird häufig mit "Freiberufler" übersetzt. Aus dem O.M. vom 27.1.1958¹⁾ in dem ein Katalog von "profesionales" enthalten ist, geht jedoch hervor, daß der Begriff weiter interpretiert werden muß, denn er umfaßt neben den Freiberuflern im Sinn des § 18 EStG u.a. auch die Tätigkeit der Bank- und Börsenmakler, Zollagenten, Schiffsmakler, die Tätigkeit der Edelmetallschätzer und der Grundstücksmakler. Diese Tätigkeiten besitzen überwiegend den Charakter von Dienstleistungen, die zumindest im Prinzip aufgrund von persönlicher Arbeit und weniger durch Kapitaleinsatz erbracht werden. Sie stellen damit das Gegenstück zur industriellen Tätigkeit dar, bei der die Leistung durch die Verbindung von Arbeit und Kapital erbracht wird.

2. "Sujeto pasivo"

Die Tochtergesellschaft ist persönlich steuerpflichtig, da nach Art. 12 T.r.imp. trab. auch juristische Personen der Steuer unterliegen, soweit sie Vergütungen erhalten, die aus persönlicher Arbeit oder Dienstleistungen stammen, oder eine der Steuer unterworfenen Tätigkeit ausüben.

Die Gesellschaft unterliegt jedoch nur der Mindestbesteuerung durch die "cuota fija o de licencia", die Besteuerung nach der Höhe der Einkünfte erfolgt im Rahmen der allgemeinen Körperschaftsteuer.²⁾ Für die Steuerpflicht nach der "cuota fija" ist es erforderlich, daß die der Steuer unterworfenen Tätigkeit im Inland ausgeübt wird.³⁾

3. Steuerermittlung bei der "licencia fiscal"

Die Sätze der "licencia fiscal" werden nach Stellungnahme der Berufsverbände festgesetzt und sind nach Berufen und Orten gestaffelt. Bisher gilt immer noch der O.M. vom 27.1.1958¹⁾ mit

1) B.O.E. vom 18.2.1958

2) Vgl. Art. 33 T.r.imp.trab.; ferner: Bernal Ferrero, J.: El impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal, Rev. Der. Fin. Nr. 65/66 (1966) S. 1421 f

3) Vgl. Art. 6 Abs. 2 T.r.imp.trab.

den Abänderungen des O.M. vom 22.1.1959¹⁾. Danach zahlen z.B. der Grundstücksmakler in Madrid und Barcelona 1.168 Pts, der Schiffsmakler in Häfen mit unter 16.000 Einwohnern 912 Pts, der freie Handelsmakler gleich an welchem Ort 1.948 Pts pro Besteuerungszeitraum (=Kalenderjahr)²⁾. Diese Sätze ermäßigen sich während der ersten beiden Jahre der Berufsausübung auf 25 %, während der beiden folgenden Jahre auf 50 % und im fünften Jahr auf 75 % ihres Betrages.³⁾ Hierzu kommen noch mannigfaltige Zuschläge.

V Steuer auf Kapitalerträge

1. Steuergegenstand

Die dieser Steuer unterliegenden Einkünfte lassen sich in drei Gruppen aufteilen.

Die erste Gruppe umfaßt die Kapitalerträge, die aus der Überlassung von Eigenkapital herrühren. Es sind dies vor allem Dividenden, Beteiligungen am Gewinn von Gesellschaften, Vereinigungen und Gütergemeinschaften, die körperschaftsteuerpflichtig sind, jegliche Einnahmen, die auf einer Kapitaleinlage beruhen (z.B. Genußscheine, Gratisaktien), schließlich jeglicher Vorteil, der auf der Stellung als Gesellschafter, Aktionär oder Teilhaber beruht.⁴⁾ Eigens genannt werden im Gesetz nicht erhobene Aufgelder bei der Ausgabe von Vorzugsaktien an bestimmte Personengruppen.⁵⁾

Zur zweiten Gruppe gehören die Erträge aus der Überlassung von Fremdkapital, so die Zinsen für öffentliche Schulden, für Anleihen, Darlehen usw.⁶⁾

Während diese Einkünfte ganz im Rahmen des § 20 EStG liegen, wird die dritte Gruppe aus Erträgen gebildet, die nach deutscher

1) B.O.E. vom 30.1.1959

2) Vgl. Art.22 T.r.imp.trab.

3) Vgl. Art 36 Abs.1 T.r.imp.trab.

4) Vgl. Art.3 A T.r.imp.cap.

5) Vgl. Art.3 D T.r.imp.cap.

6) Vgl. Art.3 B T.r.imp.cap.

Vorstellung an anderer Stelle einzuordnen wären. Es sind dies Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Sachkapital (z.B. eines Teilbetriebs), soweit diese nicht schon einer anderen Vorsteuer unterliegen, ferner Einkünfte aus der Überlassung von geistigem Kapital (z.B. in Form von Patenten, Lizenzen oder Gewährung von technischer Hilfe).¹⁾

Der Steuer unterliegen nicht die Einkünfte, die einer anderen Vorsteuer unterliegen²⁾ (Ausnahme: "licencia fiscal" der Steuer auf gewerbliche Tätigkeit und Gewinne); damit hat die Steuer auf Kapitalerträge lediglich subsidiären Charakter. Art. 6 - 10 T.r.imp.cap. enthalten einen langen Katalog der Erträge, die von der Steuer befreit sind. Hierzu zählen u.a. Ausschüttungen von Investmentgesellschaften und Investmentfonds;³⁾ gewisse Kontokorrentzinsen, bestimmte Zinsen der öffentlichen Hand oder halböffentlicher Institute und aus bestimmten Quellen kommende Einkünfte von Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen.

2. "Sujeto pasivo"

Die Tochtergesellschaft ist steuerpflichtig (im Sinne von "contribuyente", "Steuerträger"), wenn sie die Empfängerin von Einkünften ist, die durch diese Steuer belastet werden. Da die Tochtergesellschaft in jedem Fall in Spanien ansässig ist⁴⁾, ist es gleichgültig, ob die Kapitalerträge von in Spanien ansässigen oder nicht ansässigen Personen stammen, da bei Ansässigkeit des Empfängers in Spanien - ebenso wie bei Erbringung der Zahlung im Inland - stets Steuerpflicht vorliegt.⁵⁾

1) Vgl. Art.3 C T.r.imp.cap.

2) Vgl. Art.5 Nr.1 T.r.imp.cap.

3) Dies gilt jedoch nur für Investmentgesellschaften und Investmentfonds, die dem "régimen especial" des Gesetzes vom 25.12.1958 und des Dekretgesetzes 7/1964 vom 30.4.1964 unterliegen. Vgl. Martín Oviedo, J.M.: Le traitement fiscal des sociétés et/ou fonds internationaux d'investissements, compte tenu des principaux aspects en matière de surveillance administrative et de contrôle des changes dans les différents pays, CDFI Vol. LVI a (1971), S.II/77

4) Für die Frage nach der Ansässigkeit gelten gemäß Art.4 Abs.1 Satz 2 T.r.imp.cap. die Vorschriften der allgemeinen Körperschaftsteuer.

5) Vgl. Art.4 Abs.1 Satz 1 A und C T.r.imp.cap.

Steuerschuldner ist im allgemeinen derjenige, der die Kapitalerträge zahlt¹⁾; ihn trifft die Pflicht zur Abrechnung und Einbehaltung der Steuerbeträge, Mitteilung über abgeführte Kapitalerträge und einbehaltene Abzüge an das Finanzamt und schließlich zur Zahlung der Steuerschuld. Für die Einbehaltung der Steuer steht dem Steuerschuldner eine Provision von 1 % der einbehaltenen Beträge zu²⁾.

Nur in bestimmten Fällen, in denen der Erbringer der Kapitalerträge für das Finanzamt schwer zugänglich ist, ist der Steuerpflichtige selbst auch gleichzeitig Steuerschuldner. Hierzu zählen bestimmte Erträge, die von Personen gezahlt werden, die nicht körperschaft- oder gewerbesteuerpflichtig sind oder weder in Spanien ansässig sind noch eine Betriebsstätte oder Vertretung dort haben, an der Börse realisierte Aufgelder, Zinsen aus in bestimmter Weise öffentlich verbrieften Schulden, sofern die Steuer nicht direkt von der staatlichen Verwaltung einbehalten wird.³⁾ In diesen Fällen muß die Steuererklärung vom Steuerpflichtigen selbst erbracht werden.⁴⁾

3. Steuerpflichtige Einkünfte ("base imponible")

Handelt es sich um Erträge aus der Beteiligung am Gewinn (z.B. Dividenden), so sind diese in voller Höhe steuerpflichtig⁵⁾, d.h. es können keine Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abgezogen werden. Grundlage für die Besteuerung ist die Erklärung des Steuerschuldners.

Besteht jedoch die begründete Vermutung, daß von Gesellschaften Ausschüttungen ohne Verbuchung und folglich auch ohne Erklärung gegenüber dem Finanzamt vorgenommen wurden, dann werden die steuerpflichtigen Einkünfte von den "jurados tributarios" festgesetzt.⁶⁾ Eine Ausschüttung wird unterstellt, wenn Rücklagen

1) Vgl. Art.12 Abs.2 T.r.imp.cap.

2) Vgl. Art.41 Abs.1 T.r.imp.cap.

3) Vgl. Art.12 Abs. 1 und 4 T.r.imp.cap.

4) Vgl. Art.40 Abs.1 T.r.imp.cap.

5) Vgl. Art.13 T.r.imp.cap.

6) Vgl. Art.14 T.r.imp.cap.; Einzelheiten des Festsetzungsverfahrens regelt das Rundschreiben vom 7.7.1967.

aufgelöst wurden, ohne daß damit Verluste ausgeglichen wurden. Das gleiche gilt, wenn das im Rahmen der Körperschaftsteuerlichen "estimación directa" angegebene Einkommen um mehr als 30 % unter dem Einkommensbetrag liegt, der sich bei Anwendung der "estimación objetiva" für diese Gesellschaft ergäbe. In diesem Fall wird das gesamte der Körperschaftsteuer zugrunde gelegte Einkommen abzüglich der Beträge, die von vorneherein anderen Bilanzpositionen zugewiesen worden waren (z.B. Rücklagen, Sozialfond), als ausgeschüttet betrachtet.¹⁾

Eine ähnliche Regelung existiert hinsichtlich der Zinsen. Es wird stets davon ausgegangen, daß für Darlehen mindestens der gesetzliche Zins bezahlt wird, der gemäß Gesetz vom 7.10.1939 4 % beträgt²⁾; dies gilt auch dann, wenn ausdrücklich ein niedrigerer oder gar kein Zins vereinbart wurde. Der Mindestzins kommt nicht zur Anwendung, wenn ein niedrigerer Zins durch ein anderes Gesetz vorgeschrieben ist.³⁾ Auch bei Zinsen ist "base imponible" (= "base liquidable") in der Regel der B r u t t o - ertrag.

Hingegen können von den in der dritten Gruppe enthaltenen Erträgen zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte zum Teil pauschale Abzüge in unterschiedlicher Höhe abgesetzt werden. Die "base imponible" beträgt nämlich bei Erträgen aus Gewährung von technischer Hilfe 30 % bzw. 70 %, aus der Überlassung von gewerblichen Erfahrungen 70 %, aus der Verpachtung von Sachkapital 75 %, aus in Spanien produzierten Filmen in spanischer Sprache 10 %, bei anderen Filmen 25 % des Bruttoertrags. Bei der Verpachtung von Bergwerken kann die bezahlte Bodenabgabe ("canón de superficie") abgezogen werden⁴⁾. Die "base imponible"

1) Zur Vermutung von Ausschüttungen siehe auch: Arco Ruete, L. de: El impuesto sobre las rentas del capital y la presunción de dividendos, Rev. Der. Fin. Juli-August 1967, S. 673 ff

2) Vgl. Art. 19 Abs. 1 und 2a T.r.imp.cap.

3) Vgl. Valdes de Murúa, J.I.: Les critères d'imputation des recettes et dépenses entre sociétés interdépendantes dans différents pays, partie ou non à des conventions internationales relatives à la double imposition, CDFI Vol. LVI b (1971) S. II/134

4) Vgl. Art. 20 T.r.imp.cap.

ist gleichzeitig auch Bemessungsgrundlage.

4. Tarif

Die auf die Bemessungsgrundlage anzuwendenden Steuersätze betragen bei Dividenden und Beteiligungserträgen 15 %¹⁾, Zinsen für Schulden des spanischen Staates 20 %, sonstigen Zinsen 24 %, den verschiedenen Erträgen der dritten Gruppe 20 %. Für die nicht erhobenen Aufgelder bei Ausgabe von Vorzugsaktien kommen je nach Verhältnis des nicht erhobenen Aufgelds zum Nominalwert der Aktie Sätze zwischen 1 % und 20 % zur Anwendung. Ermäßigung genießen Zinsen für Kredite zur Finanzierung von Lehranstalten (95 %), des staatlich geförderten Wohnungsbaus, wenn sie 4,5 % nicht überschreiten (90 % bzw. 50 %), Schuldzinsen der Wirtschaftszweige von besonderem Interesse (95 %) u.a.²⁾

VI Steuer auf gewerbliche Tätigkeit und Gewinne³⁾

1. Steuergegenstand

Diese Steuer besteht aus zwei Teilen, der "licencia fiscal"⁴⁾ und der "cuota de beneficios". Die Körperschaftsteuerpflichtige Tochtergesellschaft unterliegt nur der "licencia fiscal".

Steuergegenstand bei der "licencia fiscal" ist "die bloße Ausübung irgendeiner Grundstoffgewinnungs-, Industrie-,

- 1) Vor der Steuerreform von 1964 hatte für Dividenden etc. ein progressiver Tarif bestanden (vgl. Beltrán Flórez, L.: La progresión en el impuesto sobre las rentas del capital, Rev. Der.Fin. Nr.49 (1963), S.9 ff). Dieser wurde an dieser Stelle abgeschafft, weil - wie Gota meint - nur bei der allgemeinen Einkommensteuer eine progressive Belastung gerechtfertigt sei (vgl. Gota Losada, A.: El impuesto sobre las rentas del capital, Rev.Der.Fin.Nr.65/66 (1966) S.1469).
- 2) Vgl. Art.27-33 T.r.imp.cap.; ferner: Ramírez González, F.: Impuesto sobre las rentas del capital, Tecn.Econ.Nr.7-9 1964, S.219 f
- 3) Vgl. hierzu: Drake y Drake, R.: Licencia fiscal del impuesto industrial, Rev.Der.Fin. Nr.65/66 (1966), S.1533-1585
- 4) Das Aufkommen aus der "licencia fiscal" steht zu 90 % den Gemeinden zu (vgl. Art.17 Satz 1 T.r.imp.ind.). Die Vergleichbarkeit mit der deutschen Gewerbesteuer kommt auch hinsichtlich der Steuerhoheit zum Ausdruck.

Handwerks-, Bau-oder Handelstätigkeit und die Ausführung von Dienstleistungen und zwar sowohl auf eigene Rechnung als auch in 'Kommission'¹⁾„²⁾ Die Tätigkeit muß im Inland ausgeübt werden.

Der angeführte Tatbestand entspricht der gewerblichen Tätigkeit des § 1 GewStDV. Im Gegensatz zu dessen Definition, die aus vier positiven und zwei negativen abstrakten Begriffsmerkmalen besteht, werden im spanischen Recht eine Reihe von sehr allgemeinen Tätigkeitsbegriffen aufgezählt, die in den folgenden Artikeln durch einige positive und negative Beispiele erläutert werden. Im übrigen verweist das Gesetz auf die Rechtsverordnungen, in denen die verschiedenen Gewerbearten aufgezählt³⁾ und für tarifliche Zwecke weitgehend spezifiziert⁴⁾ werden⁵⁾. Wie im deutschen Recht sind landwirtschaftliche Tätigkeit und selbständige Arbeit, die eigenen Vorsteuern unterliegen, ausgeschlossen. Dabei ist zu beachten, daß im spanischen Recht zur selbständigen Arbeit neben der freiberuflichen Tätigkeit auch die der Makler usw. gehört.

Daß die Tätigkeit nach spanischem Recht selbständig ausgeübt werden muß, wird im Gesetz zwar nicht ausdrücklich gesagt, jedoch wird dies in der Regel der Fall sein, da Handeln auf eigene Rechnung oder als Kommissionär gefordert wird. Nicht erforderlich ist Gewinnerzielungsabsicht oder das Erzielen eines

-
- 1) Kommissionär in diesem Sinne ist nur, wer die Ware auch übergibt und das Inkasso besorgt (vgl. Art.6 g T.r.imp.ind.). Andernfalls ist die Tätigkeit persönliche Arbeit und fällt unter die entsprechende Vorsteuer.
 - 2) Art.4 Abs.1 T.r.imp.ind.
 - 3) Vgl. Dekret 2361 vom 15.12.1960 (B.O.E. vom 24.12.1960), mit dem der "instrucción provisional" zur "cuota de licencia" zugestimmt wird. In der "regla 11" dieser "instrucción" (Richtlinie) sind 16 Grundgewerbe ("tipos genéricos de actividades mercantiles o industriales") enthalten, die in den folgenden Abschnitten genau beschrieben werden. Zu ihnen gehören: Einzelhandel, Großhandel, Import, Export, Herstellung von Gütern, Bautätigkeit, Handwerk, Übernahme von Bau-, Liefer- und Dienstleistungsaufträgen, Bergbau, Lagerhaltung u.a.
 - 4) Vgl. O.M. vom 15.12.1960 (Rep.Leg.Aranz. 1961, S.75), mit dem die Tarife zur "licencia fiscal" dieser Steuer genehmigt werden.
 - 5) Vgl. Art.4 Abs.2, Art.7 Abs.1 T.r.imp.ind.

Gewinns¹⁾, die bloße Ausübung der Tätigkeit genügt. Auch Nachhaltigkeit und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr werden nicht ausdrücklich verlangt. Jedoch hat das Erfordernis der Nachhaltigkeit insofern teilweise Eingang gefunden, als Art.6 h T.r.imp.ind. bestimmt, daß beim Einzelhandel die Durchführung eines einzelnen, isolierten Geschäfts zur Begründung der Steuerpflicht nicht genügt.

Als steuerpflichtige Tätigkeit gilt nicht die Veräußerung von Anlagevermögen (bei Grundstücken unter der Voraussetzung der Zweijahresfrist). Eine 95-%ige Steuerermäßigung genießen u.a. die Unternehmen, die den Wirtschaftszweigen von bevorzugtem Interesse angehören, sowie die Industrien und Tätigkeiten, die im Rahmen des Entwicklungsplans neu geschaffen wurden, jedoch nur während der Zeit des Aufbaus.²⁾

2. "Sujeto pasivo"

Als juristische Person ist die Tochtergesellschaft Steuersubjekt ("sujeto pasivo"), wenn sie eine der aufgeführten Tätigkeiten im Inland ausübt.

3. Tarif

Der Tarif der "licencia fiscal" ist festgelegt im O.M. vom 15.12.1960³⁾. Dort werden die zu besteuernnden Tätigkeiten zunächst in neun Zweige gegliedert: Ernährung; Textilindustrie; Holz-, Korken-, Papier- und Druckindustrie; Leder, Schuhe und Gummi; chemische Industrie; Bau-, Glas- und Keramikindustrie; Metallindustrie; Energieversorgung; Verschiedene. Die Zweige sind in Gruppen aufgeteilt, z.B. die Textilindustrie in die Gruppen Bauwolle, Wolle, Seide, Kunstfaser usw. Innerhalb der Gruppen erfolgt eine Spezifizierung der Produktionsstufen in Grundstoffgewinnung, Industrie, Handwerk, Handel, Dienstleistung-

1) Vgl. Aguilo Monjo, A.: Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, Inf.Com.Esp. August 1964, S.139

2) Vgl. Art.10 Abs.2 T.r.imp.ind.

3) Rep.Leg.Aranz. 1961, S.75

gen. Es folgt eine weitere Gliederung in "epígrafes" und "apartados", sodaß die einzelne Tätigkeit sehr genau erfaßt wird.

Die Steuer wird für jede einzelne ausgeübte und spezifizierte Tätigkeit und für jedes Geschäftslokal gesondert erhoben. Ihre Höhe hängt, abgesehen von der Art der Tätigkeit, von der Größe des Ortes und je nach Zweig von der Zahl und Art der verwendeten Maschinen, Zahl der Arbeiter usw. ab.

Auf die sich ergebenden "cuotas" werden noch verschiedene Zuschläge zu Gunsten der Provinzen, Gemeinden usw. erhoben.¹⁾

B Allgemeine Körperschaftsteuer

I Persönliche und unbeschränkte Steuerpflicht

Steuersubjekt bei der Körperschaftsteuer sind gem. Art.9 (A) T.r.imp.soc. u.a. die Handelsgesellschaften ("sociedades mercantiles"), gleich welche Form und welchen Gesellschaftszweck sie besitzen. Es sind also sowohl Kapital- als auch Personentochtergesellschaften körperschaftsteuerpflichtig.

Die in Spanien ansässige Tochtergesellschaft ist unbeschränkt steuerpflichtig, d.h. sie unterliegt der Steuer mit ihren gesamten inländischen und ausländischen Einkünften oder Nettogewinnen.²⁾

Steuerbefreit sind unter bestimmten Voraussetzungen Wohnungsgesellschaften, Investmentgesellschaften und Investmentfonds,³⁾ Holding-Gesellschaften, Gesellschaften, die aufgrund von Spezialgesetzen freigestellt sind u.a.⁴⁾

1) Vgl. Art.16 T.r.imp.ind.

2) Vgl. Art.5 Satz 1 T.r.imp.soc.: "Las entidades residentes en España quedarán sujetas por la totalidad de las rentas o beneficios obtenidos, tanto en territorio español como fuera de él."

3) sofern sie unter das "régimen especial" fallen; vgl. Martín Oviedo, J.M.: Le traitement ..., a.a.O., S.II/76

4) Vgl. Art.10 T.r.imp.soc.

Der Besteuerungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr der Unternehmung. Er darf zwölf Monate nicht überschreiten.¹⁾

II Steuerermittlung bei der "cuota normal"²⁾

1. Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte ("base imponible")

a) Veranlagungsmethoden

"Base imponible" sind die im Besteuerungszeitraum erzielten Einkünfte oder Nettogewinne. Zu ihrer Ermittlung sieht das Gesetz drei verschiedene Veranlagungsformen vor:³⁾

- "estimación directa" = Veranlagung aufgrund der Buchhaltung des Steuerpflichtigen,
- "estimación objetiva" = Veranlagung aufgrund von objektiven Merkmalen,
- "estimación por jurados" = Schätzung durch Steuerschiedsgerichte.

Die "estimación directa" und die "estimación objetiva" können beim Zusammentreffen bestimmter Einkunftsarten nebeneinander angewendet werden.

Ist das die Tochtergesellschaft kontrollierende Unternehmen eine *G e s e l l s c h a f t*, dann können die "base imponible" und die übrigen Besteuerungsgrößen *t h e o r e t i s c h* auf der Grundlage der konsolidierten Bilanz und Erfolgsrechnung der beiden Gesellschaften, die man dann als wirtschaftliche Einheit betrachtet, festgesetzt werden. Die Anwendung dieser in Art.22 T.r.imp.soc. enthaltenen Regelung geschieht auf Beschluß des Finanzministers nach vorheriger Unterrichtung des "Jurado Central Tributario". Im hier betrachteten Fall hat die Vorschrift jedoch keine praktische Bedeutung, weil sie sich nach Valdes de Murúa nur auf spanische Konzerne bezieht und auf ausländische Gesellschaften noch *n i e m a l s* angewendet

1) Vgl. Art.12 T.r.imp.soc.

2) Die "cuota normal" ist das Ergebnis der normalen Steuerermittlung. Ihr steht die "cuota mínima" (vgl.S.96) gegenüber, ein Mindeststeuerbetrag, der sich in besonderer Weise berechnet. Die größere der beiden "cuotas" ist die zu zahlende Körperschaftsteuer.

3) Vgl. Art.23 Abs.2 T.r.imp.soc.

wurde.¹⁾

b) "Estimación directa"

aa) Anwendungsbereich²⁾

Im Grundsatz findet die "estimación directa" nur auf die Einkünfte Anwendung, die nicht aus den "typischen" Tätigkeiten (= Tätigkeiten, die als "actividades comerciales, industriales, profesionales y agrícolas" zu qualifizieren sind) stammen. Das sind bei der Tochtergesellschaft im wesentlichen die Einkünfte aus städtischem Grundvermögen und die Kapitalerträge. Von dieser Regel gibt es jedoch mehrere Ausnahmen, in denen auch für Einkünfte aus den oben ausgeschlossenen Tätigkeiten die "estimación directa" angewendet wird. Es sind dies folgende Fälle:

- Die Tochtergesellschaft lehnt die "estimación objetiva" ab.
- Die Tochtergesellschaft gehört zu einem der folgenden Wirtschaftszweige: Banken, Versicherungen, Kraftwerke über 5.000 kVA, Luxushotels, Eisen- und Stahlindustrie, Schiffbau, Eisenbahnbau, Automobilbau, Kunstfaserherstellung, Zeitungswesen, Luft- und Seetransport, Herstellung von Rüben- und Rohrzucker, künstlichem Zement, Dünger, Fotomaterial, Reifen, Antibiotika, Papier und Bier.³⁾
- Die Tochtergesellschaft hat ein steuerliches Kapital⁴⁾ von über 100 Mill. Pts oder einen Jahresumsatz von über 200 Mill. Pts.⁵⁾
- Es handelt sich um Einkünfte aus Wertsteigerungen, Kapitalanlagen oder sonstigen Quellen, die für eine "estimación objetiva" ungeeignet sind.

1) Vgl. Valdes de Murúa, J.I.: a.a.O., S. II/132 f

2) Vgl. Art.24 T.r.imp.soc.

3) und 5) Vgl. Art.24 Abs.2 T.r.imp.soc. i.V. mit dem O.M. vom 25.11.1967 (B.O.E. vom 27.11.1967) und vom 30.12.1968 (B.O.E. vom 31.12.1968)

4) Das steuerliche Kapital besteht aus den Einlagen der Gesellschafter und den gebildeten Rücklagen, vgl. Art.31 Abs.1(a) T.r.imp.soc.

bb) Gewinnermittlung

(I) Allgemeines Schema

Das Gewinnermittlungsschema ist in Art. 14 T.r.imp.soc. enthalten. Dort heißt es:¹⁾

"Zur Ermittlung des Reingewinns zieht man von den Bruttoeinnahmen, die die Unternehmung im Besteuerungszeitraum erzielt hat, die zu deren Erzielung notwendigen Ausgaben, die Verwaltungsausgaben, Ausgaben zur Erhaltung und Reparatur der Güter, durch welche die Einnahmen entstehen, sowie die Ausgaben für die Versicherung dieser Güter und ihrer Produkte ab."

Es handelt sich hierbei jedoch nicht um eine reine Einnahmen-Ausgabenrechnung, sondern um eine Betriebserfolgsrechnung, die in der Praxis einem Vermögensvergleich entspricht.²⁾

(II) Bruttoeinnahmen

(1) Allgemeiner Begriff

Was unter Bruttoeinnahmen zu verstehen ist, wird im Gesetz nicht in abstrakter Form erläutert. Soto Guinda bringt eine sehr betriebswirtschaftliche Definition; er versteht unter Einnahmen in diesem Sinn "alles, was Betriebsertrag darstellt oder in gelegentlichem Zusammenhang mit dem Betrieb entsteht und was entweder von außerhalb des Betriebs herkommt oder aus dem eigentlichen Vermögen erwächst".³⁾⁴⁾ Hierzu zählen vor allem die Einnahmen, die aus dem mehr oder weniger periodisch anfallenden Vermögenszuwachs im Rahmen der laufenden Geschäfts-

1) Art.14 Satz 1 T.r.imp.soc.: "Para la determinacin del beneficio neto, se deducirn de los ingresos brutos obtenidos por la entidad en el periodo de la imposicin el importe de los gastos necesarios para la obtencin de aqullos, los de administracin, conservacin y reparacin de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de sus productos".

2) Vgl. auch: Mennel, A.: Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter in Spanien, AG 1964, S.69
3) Soto Guinda, J.: a.a.O., S.192

4) Der Begriff der "ingresos" unterscheidet sich damit ganz erheblich von den "Einnahmen" im Sinn des § 8 Abs.1 EStG und den "Betriebseinnahmen" des § 4 Abs.3 EStG, die beide den Zufluß von außen verlangen.

tätigkeit bestehen.

Zur Konkretisierung des Begriffs der "ingresos" enthalten die Art. 15 und 16 T.r.imp.soc. eine nicht erschöpfende Aufzählung verschiedener Posten, die als Einnahmen gelten bzw. nicht gelten.

(2) Gesetzlich geregelte Einzelfälle

(a) Veräußerungsgewinne

Veräußerungsgewinne gelten grundsätzlich als Einnahmen¹⁾; dabei wird mindestens die Differenz zwischen Buch- und Marktwert des veräußerten Gutes angesetzt, d.h. Veräußerungen unter dem Marktpreis werden steuerlich nicht anerkannt. Die Feststellung eines abweichenden Marktpreises obliegt den "jurados tributarios", sofern es sich nicht um Werte handelt, die fortlaufend an der Börse notiert werden.²⁾ Der Marktpreis bleibt unbeachtlich in bestimmten Fällen der Fusion von Gesellschaften, in denen das Vermögen in seiner Gesamtheit übertragen wird.³⁾ Auch die Gewinne aus der Veräußerung von eigenen, käuflich erworbenen Aktien über pari gelten als Einnahmen.⁴⁾

N i c h t als Einnahmen gelten u.a.:

- Gewinne aus der Veräußerung von materiellen Gütern des Anlagevermögens, wenn sie einer Investitionsrücklage zugewiesen werden⁵⁾. Sie fallen dabei nicht unter die quantitativen Beschränkungen, welche bei der Zuführung von Teilen des Netto gewinns zu einer steuerfreien Investitionsrücklage gelten⁶⁾, weil sie bei dessen Ermittlung garnicht zum

1) In diesem Fall sind sie von der Steuer auf den Wertzuwachs von Grundstücken befreit. Vgl. Art.94 Abs.2 Nr.4 T.r.imp.soc.trans.act.

2) Vgl. O.M. vom 18.11.1964, B.O.E.vom 25.11.1964

3) Vgl. Art.15 Nr.2 T.r.imp.soc.

4) Vgl. Art.15 Nr.4 T.r.imp.soc.

5) Das gleiche gilt für den Wertzuwachs, der daraus entsteht, daß der von einer Versicherung geleistete Schadenersatz den buchmäßigen Wert des Schadens übersteigt. Vgl. Art.16 Nr.1 T.r.imp.soc.

6) Vgl. S.91 f

Ansatz kommen.¹⁾

- Gewinne, welche Industrie- und Geschäftsbanken bei der Veräußerung von Industriewerten erzielen, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als vier Jahre beträgt.²⁾

(b) Sonstige Wertsteigerungen

Neben den Veräußerungsgewinnen zählen auch die Wertsteigerungen zu den Einnahmen, die für die in Art.18 T.r.imp.soc. genannten Zwecke verwandt werden (bei denen die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen ausgeschlossen ist), ferner solche, "die in anderer Weise auf den Konten erscheinen".³⁾ Zum zweiten Fall zählt die Aufwertung von schon abgeschrieben Werten⁴⁾, z.B. beim Eingang einer bereits ausgebuchten Forderung. Auch die Differenz zwischen der Höhe der erhaltenen Schadenersatzleistung und dem buchmäßigen Schaden fällt hierunter. Im übrigen ist m.E. die steuerliche Aufwertung von Wirtschaftsgütern jederzeit möglich, da es keine Vorschrift gibt, die dies verbietet. Ein solches Verbot kann auch nicht aus einem dem Grundsatz vorsichtiger Bilanzbewertung - den man im spanischen Handelsrecht durchaus kennt⁵⁾ - entsprechenden Imparitätsprinzip hergeleitet werden, da die handelsrechtliche Bewertung "in keinem Falle"⁶⁾ Einfluß auf die steuerrechtliche Bewertung besitzt, ein Maßgeblichkeitsprinzip deutscher Art also nicht existiert.

Aufwertungen, die nach den Vorschriften des Bilanzregulierungsgesetzes vorgenommen worden, gelten nicht als Einnahmen.⁷⁾⁸⁾

1) Vgl. Soto Guinda, J.: a.a.O., S.200

2) Vgl. Art.9 des Dekretgesetzes 53/1962 vom 29.12.1962; liegt zwischen Anschaffung und Veräußerung ein Zeitraum zwischen vier und sieben Jahren, dann wird eine Steuerermäßigung zwischen 75 % und 25 % gewährt. Vgl. auch O.M. vom 21.5.1963

3) Art.15 Nr.2 T.r.imp.soc.

4) Vgl. Art.15 Nr.3 T.r.imp.soc.

5) Vgl. Fernández Pirla, J.M.: Bilanzbewertung in der spanischen Gesetzgebung, WpG 1968, S.226

6) Fernández Pirla, J.M.: Bilanzbewertung..., a.a.O., S.227

7) Vgl. Art.2 Abs.1 L.R.B. i.V. mit Art.16 Nr.5 T.r.imp.soc.

8) Das Bilanzregulierungsgesetz ("Ley de regularización de balances" in der durch Dekret 1985 vom 2.7.1964 gebilligten Fassung) ermöglichte es den Unternehmen innerhalb eines

(c) Subventionen, Agien bei Aktienemission

Zu den Einnahmen gehören auch:

- öffentliche Subventionen, die den Charakter eines Garantieertrags haben oder in anderer Weise zu den Einkünften der Unternehmung beitragen.¹⁾ Subventionen in diesem Sinn sind

befristeten Zeitraums nach Verkündung des Gesetzes eine Neubewertung ihres Vermögens vorzunehmen, indem sie stille Reserven im Anlagevermögen auflösen und bisher nicht bilanziertes Anlagevermögen in die Bilanz aufnehmen könnten. Das besondere dabei war, daß der dabei entstehende bilanzmäßige Vermögenszuwachs nur einer minimalen Steuerbelastung unterworfen wurde (0,15 % bei Aufwertungen, 1,5 % bei Neueinstellungen; vgl. Art.2 Abs.1 und Art.13 Abs.5 L.R.B.)

Hauptziel dieser Regelung war es, die Buchwerte des Anlagevermögens an die aufgrund von Inflation gestiegenen Tageswerte anzugleichen. Dadurch sollte einmal zu höheren Abschreibungen gelangt werden, über welche eine Wiederbeschaffung der Güter tatsächlich möglich war. Zum anderen sollte der Ausweis des vollständigen Vermögens zum Tageswert neue Möglichkeiten bei der Unternehmensfinanzierung eröffnen und den Zusammenschluß von Unternehmen erleichtern. (vgl. Cubillo Valverde, C.: Regularización de balances. La incorporación de la cuenta al capital, Madrid 1967, S.21 f).

Auch im Falle einer Veräußerung des "regulierten" Anlagegutes, bei der die vorher aufgedeckten Reserven realisiert werden, unterliegt der "Regulierungssaldo" nicht der Körperschaftsteuer, da er nicht als Einnahme gilt; seit 1.1.1968 ist dies selbst dann nicht mehr der Fall, wenn der bei der Veräußerung erhaltene Gegenwert nicht reinvestiert wird, was bis zu diesem Datum notwendige Bedingung für die Steuerfreiheit war (vgl. Art.14 Abs.1 L.R.B.; Schlußbestimmung Abs.2 des Dekrets vom 29.12.1966).

Wird der bei der Aufwertung des Vermögens auf der Passivseite der Bilanz entstandene Regulierungsposten ("cuenta regularización de balance"), der eine Rücklage und damit Eigenkapital darstellt, zu einer Kapitalerhöhung aus Unternehmensmitteln verwendet, dann unterliegt dieser Vorgang bezüglich der aufgewerteten Güter einer 2 %-igen, bezüglich der neu eingestellten Güter einer 4 %-igen Steuerbelastung (vgl. Art.25 L.R.B.).

Auf die vielfältigen Probleme rechtlicher und wirtschaftlicher Natur, die sich aus diesem Gesetz ergeben, kann hier aus Platzgründen nicht eingegangen werden. Es sei auf das zitierte Werk von Cubillo Valverde verwiesen, siehe ferner: Rodríguez Robles, A.: La revalorización de los balances, Rev.Der.Fin. Nr.36 (1959) S.689-709

1) Vgl. Art.15 Nr.1 T.r.imp.soc.

jede wirtschaftliche Hilfe oder Unterstützung, die aufgrund allgemeiner und unabhängig von besonderen Interessen ohne Gegenleistung nach ausdrücklicher Bewilligung gewährt werden.¹⁾

- Die Agien bei der Emission von Aktien, wenn sie nicht einer eigens dafür geschaffenen Rücklage zugeführt werden. Diese kann steuerunschädlich nur zu einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln oder zum Verlustausgleich aufgelöst werden.²⁾

(III) Abzugsfähige Ausgaben

(1) Begriff

Abzugsfähig von den Bruttoeinnahmen sind nach dem Gesetz³⁾ die zur Erlangung der Einnahmen notwendigen Ausgaben, mit anderen Worten die Gestehungskosten der Einnahmen.⁴⁾ Auch im spanischen Recht ist der steuerliche Begriff der "gastos" nicht mit dem betriebswirtschaftlichen Begriff der "gastos" gleichzusetzen.⁵⁾ Im Gegensatz zum deutschen Recht, wo es bei den Ausgaben im Sinn des § 4 Abs.4 EStG lediglich darauf ankommt, daß sie durch den Betrieb v e r a n l a ß t sind, verlangt Art.14 Satz 1 T.r.imp.soc., daß die "gastos" zur Erzielung der Einnahmen n o t w e n d i g sind. Das läßt auf einen engeren Ausgabenbegriff schließen. Der Formulierung kommt jedoch nicht die gleiche Bedeutung zu wie der entsprechenden im deutschen Recht, da der Ausgabenbegriff im spanischen Körperschaftsteuerrecht durch einen ausführlichen Katalog von abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Posten ("partidas deducibles y no deducibles") erläutert wird.

Um als "partidas deducibles" zu gelten, müssen die Ausgaben wirksam erfolgt und buchhalterisch erfaßt worden sein (Grund-

1) Vgl. Soto Guinda, J.: a.a.O., S.197 f

2) Vgl. Art.16 Nr.3 T.r.imp.soc.

3) Vgl. Art.14 Satz 1 T.r.imp.soc.

4) Vgl. Soto Guinda, J.: a.a.O., S.193

5) Vgl. Fernández Pirla, J.M.: Teoría económica de la contabilidad, Madrid 1965, S.210 ff

sätze der "efectividad" und "contabilización").

(2) Wichtige abzugsfähige Posten

(a) Abschreibungen

A l l g e m e i n e steuerliche Abschreibungen¹⁾ können von allen Aktivwerten vorgenommen werden, wenn entweder Wertminderung ("depreciación") oder Verlust ("pérdida") vorliegt. Wertminderungen oder Verluste werden nur dann anerkannt, wenn sie wirksam geworden, d.h. tatsächlich eingetreten sind und buchhalterisch in direkter (Minderung des Aktivwertes) oder indirekter Form (Bildung eines Wertberichtigungspostens) erfaßt worden sind. Die Voraussetzung der "efectividad" gilt stets als erfüllt, wenn die in den O.M. vom 23.2.1965²⁾ und vom 21.12.1968³⁾ enthaltenen Abschreibungshöchstsätze⁴⁾ nicht überschritten werden. Diese beziehen sich ausschließlich auf Wirtschaftsgüter, die abnutzbar im Sinn des § 7 Abs.1 EStG sind. Die Abschreibungshöchstsätze sind linear anzuwenden. Sie bilden auch für eine mögliche degressive oder progressive Abschreibung⁵⁾ die Obergrenze. Bei Abschreibungsbeträgen, die die Tabellenhöchstwerte überschreiten, und bei Wirtschaftsgütern, für die keine Tabellenwerte bestehen, muß die eingetretene Wertminderung nachgewiesen werden.⁶⁾

Die Tochtergesellschaft kann dem Finanzamt jedoch b e s o n -
d e r e A b s c h r e i b u n g s p l ä n e vorlegen, in
denen die Tabellenwerte überschritten werden. Diese können

1) Vgl. Art.17 Nr.1 Satz 1 T.r.imp.soc.

2) B.O.E. vom 12.3.1965

3) B.O.E. vom 30.12.1968

4) Daneben enthält der O.M. auch Abschreibungsmindestsätze ("regla" 4 des O.M. vom 23.2.1965), die sich in einer maximalen Abschreibungszeit ausdrücken. Das heißt nicht, daß der Steuerpflichtige nicht auch Abschreibungen unterlassen kann: er kann diese jedoch nur in begrenztem Maße in der Zukunft nachholen. Vgl. Fernández Firla, J.M.: Bilanzbewertung..., a.a.O., S.228

5) Vgl. Gómez-Aparici Pajares, R.: Les problèmes internationaux que posent, pour l'imposition des bénéfices, les régimes d'amortissement et d'évaluation, y compris la réévaluation des bilans, CDFI Vol. XLIX a (1964), S. 168

6) Vgl. "Regla" 3 des O.M. vom 23.2.1965

vom Finanzamt genehmigt werden, wenn es die Kapitalbildung des Unternehmens dadurch nicht wesentlich gefährdet sieht.¹⁾ Voraussetzung für die Genehmigung ist ferner, daß das abzuschreibende Gut tatsächlich auf Dauer einer stärkeren Entwertung (z.B. durch stärkere Beanspruchung) unterworfen ist²⁾, gleich ob diese rechtlich, wirtschaftlich oder technisch begründet wird.³⁾

Für Posten des Anlagevermögens können vom Finanzamt schließlich noch S o n d e r a b s c h r e i b u n g s p l ä n e genehmigt werden, nach denen höhere Abschreibungen möglich sind, als sie der tatsächlichen Wertminderung der abzuschreibenden Güter entsprechen. Jedoch darf auch hier nicht über den Anschaffungswert hinaus abgeschrieben werden.⁴⁾ Die Möglichkeit zu einer schnelleren Abschreibung soll den Unternehmern eine schnellere Erneuerung ihrer Produktionsmittel und Umstellung auf modernere Fertigungsverfahren ermöglichen und ist damit ein Mittel fiskalischer Wirtschaftspolitik.⁵⁾ Das gleiche gilt für Abschreibungen in Industriezweigen von vorrangigem Interesse⁶⁾ sowie bestimmten Investitionen zur Förderung des Fremdenverkehrs⁷⁾, die auf Antrag fünf Jahre lang völlige Abschreibungsfreiheit genießen.

(b) Personalkosten

Abzugsfähig sind Löhne, Gehälter, Prämien und andere Zahlungen mit festem Charakter, ferner außerordentliche Zahlungen gleich ob an die Belegschaft ganz allgemein oder an einzelne Betriebsangehörige, wenn die Zahlungen für die Unternehmung notwendig sind, was daran gemessen wird, ob eine v e r t r a g l i c h e

1) Vgl. Art.17 Nr.2 T.r.imp.soc.

2) Vgl. Cubillo Valverde, C.: El tratamiento fiscal de las amortizaciones, Madrid 1966, S.21

3) Vgl. Gómez-Aparici Pajares, R.: Les problèmes ..., a.a.O., S.169

4) Vgl. Art.17 Nr.3 T.r.imp.soc.

5) Vgl. Cubillo Valverde, C.: El tratamiento ..., a.a.O., S.31 f

6) Vgl. Gesetz 152 vom 2.12.1963 sowie Dekret 2853 vom 8.9.1964

7) Vgl. Gesetz 197 vom 28.12.1963 und die durch Dekret 4297 vom 23.12.1964 verfügten Richtlinien

Verpflichtung besteht.¹⁾

F r e i w i l l i g e , außerordentliche und allgemeine Zahlungen an die Belegschaft sind abzugsfähig, wenn sie bei allen Arbeitnehmern in festem Verhältnis zu deren regelmäßigen Bezügen stehen. Von dieser Voraussetzung kann nur auf vorherigen Antrag abgesehen werden.²⁾ Nicht abzugsfähig sind solche außerordentliche und allgemeine Vergütungen, soweit sie an Gesellschafter oder Verwaltungsräte der Gesellschaft gezahlt werden.³⁾ Das Gesetz betrachtet diese Zahlungen also als Gewinnausschüttungen, die der Besteuerung nicht entzogen werden dürfen. Ebenfalls sind nicht abzugsfähig außerordentliche freiwillige Vergütungen, die nicht allgemein, sondern nur an einzelne Belegschaftsangehörige gezahlt werden.⁴⁾

Für die Abzugsfähigkeit von G e w i n n b e t e i l l i g u n g e n der Belegschaft gilt das gleiche wie bei außerordentlichen Zahlungen (d.h. stets abzugsfähig, wenn dazu vertragliche Verpflichtung besteht oder - wenn freiwillig - unter den genannten Voraussetzungen). Für Gewinnbeteiligungen von Verwaltungsräten und Geschäftsführern ("consejeros, gestores, administradores") gilt jedoch die Einschränkung, daß insgesamt höchstens 10 % der Summe aus dem Gewinn gemäß G + V - Konto und den an die Belegschaft gezahlten außerordentlichen Vergütungen abzugsfähig sind.⁵⁾

Beteiligungen an Einnahmen, Ausgaben, Produktionsvolumen etc. sind abzugsfähig, wenn dazu eine vertragliche Verpflichtung besteht und die Höhe den handelsüblichen Rahmen nicht übersteigt. Werden derartige Beteiligungen an Verwaltungsräte und Geschäftsführer gezahlt, so werden diese in die erwähnte Beschränkung für Gewinnbeteiligungen mit eingeschlossen.⁶⁾

1) Vgl. Soto Guinda, J.: a.a.O., S.208

2) Vgl. Art.17 Nr.13 T.r.imp.soc.; dazu O.M. vom 13.7.1964, B.O.E. vom 21.7.1964

3) Vgl. Art.17 Nr.13,22.Abschnitt T.r.imp.soc.

4) Vgl. Soto Guinda, J.: a.a.O., S.209

5) Vgl. Art.17 Nr.21 T.r.imp.soc.

6) Vgl. Art.17 Nr.22 T.r.imp.soc.

Freiwillige Ausgaben für Einrichtungen der Altersvorsorge und zum Wohl der Belegschaft sind nur bis zu 10 % der an das Personal gezahlten Vergütungen abzugsfähig.¹⁾ Sozialaufwand zu dem eine gesetzliche Verpflichtung besteht, ist unbeschränkt abzugsfähig.²⁾

(c) Vergütungen an die Muttergesellschaft

"Beträge, die die ausländische Muttergesellschaft von der spanischen Tochtergesellschaft als Zinsen ..., Kostenbeteiligungen ..., oder in jeglicher entsprechenden Form, die eine Gewinnschmälerung der Tochter erlaubt, verlangt", sind abzugsfähig "nur, wenn sich der Zahlungsgrund als gerechtfertigt erweist und die Zahlungsbedingungen hinsichtlich eines speziellen Gläubiger-Schuldnerverhältnisses als normal erachtet werden können."³⁾ Die Pflicht, das Bestehen dieser Erfordernisse glaubhaft zu machen, liegt beim Steuerpflichtigen. Ein Mutter-Tochterverhältnis in diesem Sinne wird angenommen, wenn eine direkte oder indirekte Kapitalbeteiligung von mindestens 25 % vorliegt oder wenn ein Unternehmen über ein anderes bestimmte Entscheidungsbefugnisse ausübt; das gleiche gilt zwischen zwei Tochtergesellschaften, deren Verhältnis zur gemeinsamen Mutter in der genannten Weise ausgestaltet ist.⁴⁾

Obwohl diese Vorschrift für die Besteuerung spanischer Tochtergesellschaften von zentraler Bedeutung ist, wird sie in der spanischen Literatur kaum kommentiert, was möglicherweise daran liegt, daß über die Anwendungsmodalitäten im Einzelfall die "jurados tributarios" zu entscheiden haben.⁵⁾ Gegen deren Beschlüsse in dieser Sache gibt es kein Rechtsmittel, auch nicht beim Verwaltungsgericht.⁶⁾

Da die oben genannten "Beträge" nicht nur auf Zinsen und Kosten-

1) Vgl. Art.17 Nr.10 T.r.imp.soc.

2) Vgl. Art.17 Nr.11 T.r.imp.soc.

3) Art.17 Nr.16 Satz 1 T.r.imp.soc.

4) Vgl. Art.17 Nr.16 Satz 2 ff T.r.imp.soc.

5) Vgl. Art.69 (e) und (f) T.r.imp.soc.

6) Vgl. Ministerio de Hacienda: Los impuestos..., a.a.O., S.278

beteiligungen beschränkt sind, sondern "jegliche entsprechende Form" haben können, fallen darunter auch Lizenzgebühren, Provisionen, Gegenleistungen für die Gewährung von technischer Hilfe usw.¹⁾ Art.17 Nr.16 macht ihre Abzugsfähigkeit von bestimmten Voraussetzungen abhängig. Es muß eine Forderung der Muttergesellschaft vorliegen, was voraussetzt, daß zwischen Mutter und Tochter eine vorherige Vereinbarung über die Zahlung getroffen wurde.²⁾ Der Grund der Zahlung muß gerechtfertigt sein, d.h. m.E. daß für sie tatsächlich eine Gegenleistung erbracht wurde und daß die Zahlung im Hinblick auf die Gegenleistung angemessen ist. Schließlich bedarf es "normaler" Zahlungsbedingungen. Kriterium für die Angemessenheit und für die Normalität der Zahlungsbedingungen ist das, was zwischen einem fremden Gläubiger und Schuldner, deren Interessen entgegengesetzt verlaufen, vereinbart worden wäre.

Diese bei der Frage nach der Abzugsfähigkeit zu beachtenden Grundsätze finden keine Anwendung, wenn es sich um Zinsen handelt, die eine Personentochtergesellschaft an das vollhaftende Mutterunternehmen zahlt. Solche Zahlungen stellen Gewinn dar und sind nicht abzugsfähig.³⁾

1) Ob hierzu auch überhöhte Kaufpreiszahlungen bzw. zu niedrige Lieferpreisverrechnungen gehören, geht aus dem Gesetz nicht hervor. Im alten Recht, in dem Zinsen und Kostenbeteiligungen etc. überhaupt nicht abzugsfähig waren (vgl. "regla" 14 der Richtlinien), hätte es zu einem nicht vertretbaren Ergebnis geführt, Kaufpreiszahlungen wie die genannten Beträge zu behandeln. Für das geltende Recht verneint Valdes de Murúa (a.a.O., S.II/135 f) die Abzugsfähigkeit von Kaufpreiszahlungen usw., soweit sie unangemessen sind, unter Heranziehung des Art.20 Abs.1, 2. Abschn. (vgl. S.132), der sich entsprechend seinem Wortlaut aber auf die Gewinnermittlung der spanischen Betriebstätte eines im Ausland ansässigen Unternehmens bezieht. Jedoch scheint diese analoge Behandlung vertretbar, denn diese Vorschrift versucht wie Art.17 Nr.16 T.r.imp.soc. zu verhindern, daß innerhalb einer wirtschaftlichen Einheit Gewinne unversteuert ins Ausland übertragen werden, und es ist nicht einzusehen, warum bei der Tochtergesellschaft insoweit andere Maßstäbe angelegt werden sollen als bei der Betriebstätte.

2) Vgl. Valdes de Murúa, J.I.: a.a.O., S.II/137

3) Vgl. Art.18 Nr.1 T.r.imp.soc.

(d) Sonstige Ausgaben

Abzugsfähige Ausgaben sind neben den Prämien für Sach- und Unfall v e r s i c h e r u n g e n im Gegensatz zum deutschen Recht auch die Zuweisungen zur Bildung eines Selbstversicherungsfonds, jedoch nur in Höhe der durchschnittlichen örtlichen Fremdversicherungskosten.¹⁾ Wird der Selbstversicherungsfond ganz oder zum Teil für andere Zwecke aufgelöst, so entstehen in dieser Höhe steuerpflichtige Einnahmen.

R e p a r a t u r k o s t e n sind abzugsfähig; hingegen nicht Aufwendungen zur Erweiterung oder Verbesserung der Produktionsmittel.²⁾

Abzugsfähig sind auch gewisse S p e n d e n für Lehr-, Forschungs- oder bestimmte vom Staat geförderte Zwecke sowie unter bestimmten Voraussetzungen Hilfeleistungen an andere Unternehmen. Darüber hinaus sind Spenden und Geschenke nur abzugsfähig, wenn sie für den Betrieb notwendig sind.³⁾

Abzugsfähig sind auch die Z u s c h l ä g e zu den Vorsteuern und zur 4 %-igen Sondersteuer.⁴⁾

(3) Nicht abzugsfähige Posten

Zur Abgrenzung des Begriffs der abzugsfähigen Ausgaben gibt Art.18 T.r.imp.soc. einen Katalog von nicht abzugsfähigen Ausgaben:

Dazu zählen gewisse V e r g ü t u n g e n , die die Personentochtergesellschaft an ihre v o l l h ä f t e n d e n G e s e l l s c h a f t e r ("socios colectivos") zahlt. Es sind dies Zinsen, Mieten, Preiszahlungen, Renten oder andere Formen von Vergütungen, die die Gesellschaft für die Überlassung von Gütern

1) Urteil des "Tribunal Supremo" von Oktober 1966, vgl. Soto Guinda, J.: a.a.O., S.213

2) Vgl. Soto Guinda, J.: a.a.O., S.213

3) Vgl. Art.17 Nr.18 und 19, Art.18 Nr.7 und 8 T.r.imp.soc.

4) Vgl. Art.17 Nr.20 T.r.imp.soc.

oder Rechten an ihren Komplementär leistet. Hiervon sind in gewissem Rahmen ausgenommen Entgelte für die Vermietung von Grundstücken und Gebäuden.¹⁾ Abzugsfähig sind auch die Geschäftsführergehälter der Komplementäre.

Obwohl die Regelung wegen der Tatsache, daß hier nur Personengesellschaften betroffen sind, an die Vergütungen des § 15 Nr.2 EStG erinnert, die ebenfalls nicht abzugsfähig sind, ist die Vorschrift m.E. aufgrund ihres Motivs eher mit § 6 Abs.1 Satz 2 KStG (verdeckte Gewinnausschüttung) zu vergleichen. Da hier in der Regel eine gewisse Parallelität der Interessen von Gesellschafter und Gesellschaft vorliegt²⁾, ist besonders leicht eine Steuerumgehung auf der Stufe der Tochtergesellschaft möglich, indem Leistungen unangemessen hoch vergütet werden. Das spanische Recht geht jedoch in seiner Maßnahme zur Verhinderung der steuerlichen Wirkung dieses Tatbestands weiter als § 6 Abs.1 Satz 2 KStG, indem es nicht nur den Teil der Vergütung von der Abzugsfähigkeit ausschließt, der über den objektiv angemessenen Betrag hinausgeht, sondern die ganze Vergütung als Gewinn ansieht. Albiñana ist der Auffassung, daß diese Vorschrift verbesserungswürdig ist oder zumindest auf andere Gesellschafter ausgedehnt werden müßte.³⁾

Gewinnbeteiligungen, Genußrechte usw. sind nicht abzugsfähig, gleich an wen sie gezahlt werden. (Gründer, Teilhaber, Fremde usw.)⁴⁾. Ausgenommen sind die Gewinnbeteiligungen, die als direktes Entgelt für geleistete Dienste an Verwaltungsrat, Geschäftsführung und Belegschaft gezahlt werden.⁵⁾

Nicht abzugsfähig sind weder die Körperschaftsteuer noch die Vorsteuern.⁶⁾

1) Vgl. Art.18 Nr.4 T.r.imp.soc.

2) Vgl. Soto Guinda, J.: a.a.O., S.224

3) Vgl. Albiñana García-Quintana, C.: El impuesto sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas, Rev.Der.Fin. Nr.65/66 (1966), S.1703 Fußnote 115

4) Vgl. Art.18 Nr.1 und 2 T.r.imp.soc.

5) Vgl. S.82

6) Vgl. Art.18 Nr.6 T.r.imp.soc.

(4) Verlustvorträge

Seit der Steuerreform von 1964 ist es möglich, Verluste fünf Jahre vorzutragen¹⁾ und vom Ergebnis abzuziehen. Dies gilt jedoch nur für Verluste, die aus der laufenden, "typischen" Geschäftstätigkeit herrühren, nicht jedoch für solche, die aus der Veräußerung von Vermögen stammen. Auch Verluste aus Abschreibungen, die die Tabellenhöchstwerte überschreiten, sind nicht vortragsfähig²⁾, auch wenn die Abschreibungen nach besonderen Abschreibungsplänen vorgenommen werden oder zulässige Sonderabschreibungen sind³⁾. Wie die Verluste auf die folgenden fünf Jahre verteilt werden, liegt im Ermessen der Tochtergesellschaft.⁴⁾

c) "Estimación objetiva"

aa) Anwendungsbereich

Die "estimación objetiva" findet für die Tochtergesellschaft ausschließlich Anwendung zur Bestimmung der Einkünfte aus ihren "typischen" Tätigkeiten.⁵⁾ Die Tochtergesellschaft kann jedoch, sofern sie nicht ohnehin aufgrund ihrer Zugehörigkeit zu bestimmten Wirtschaftszweigen, ihres Kapitals oder ihres Umsatzes im Rahmen der "estimación directa" veranlagt wird, auf die "estimación objetiva" verzichten. Sie wird dann mit ihren g e s a m t e n Einkünften nach der "estimación directa" veranlagt, auch wenn sich die Verzichtserklärung nur auf einzelne Einkünfte bezieht.⁶⁾

1) Vgl. Rozas Zornoza, M.: Impuesto sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas, Mon.Cred. Nr.89 (1964) S.55

2) Vgl. Art.19 T.r.imp.soc.; ferner O.M. vom 4.12.1964, B.O.E. vom 14.12.1964

3) Vgl. Díez-Alegria Frax, M.: El sistema legal de compensación de pérdidas en el impuesto sobre sociedades, Rev.Der.Fin. Nr.61 (1966) S.172

4) Vgl. Soto Guinda, J.: a.a.O., S.218

5) Vgl. Art.25 T.r.imp.soc.

6) Vgl. Art.24 Abs.1 Satz 2 T.r.imp.soc. Daß dieses Wahlrecht jedoch mehr theoretischer Natur ist, verdeutlicht Checa Santos sehr plastisch wie folgt: "Damit ist deutlich genug, daß es eine Dummheit ist, auf die "Evaluación global" zu verzichten. Erstens müssen viele Bücher gekauft werden. Zweitens muß genau aufgepaßt werden, daß nichts vergessen

Hat die Unternehmung außer den oben angeführten sogenannten "typischen" Einkünften noch andere, "atypische" Einkünfte, so werden diese nach der "estimación directa" bestimmt; in diesem Fall kommen zur Ermittlung der Gesamteinkünfte die beiden völlig verschiedenen Veranlagungsmethoden nebeneinander zur Anwendung.¹⁾

bb) Einkunftsermittlung

Die Einkunftsermittlung bei der "estimación objetiva" erfolgt unter Anwendung der Steuer auf gewerbliche Tätigkeit und Gewinne, "cuota de beneficios", sowie der Steuern auf Einkünfte aus persönlicher Arbeit und ländlichem Grundvermögen in einer Form, die der für natürliche Personen entspricht.²⁾ Im Rahmen der "estimación objetiva" wird also in drei Einkunftsarten eingeteilt, die sachlich im Sinne der genannten Vorsteuern abgegrenzt sind.³⁾ Zur Ermittlung der Einkünfte verweist Art.27 T.r.imp.soc. auf bestimmte, in diesem Vorsteuern geregelte Verfahren, die jedoch zum Teil modifiziert werden.

Hinsichtlich der Einkünfte aus ländlichem Grundvermögen entfällt ein Ansatz bei der Tochtergesellschaft, da hier nur die Einkünfte aus dem **B e t r i e b** einer Land- und Forstwirtschaft in Betracht kommen⁴⁾, also die Einkünfte, die im Fall

wird. Drittens gefällt dem Inspektor der buchhalterische Irrgarten ganz und garnicht, und er macht es kurz, indem er sagt: Soll das Schiedsgericht entscheiden. Von diesem wird dem abtrünnigen Steuerpflichtigen im besten Fall der gleiche Betrag auferlegt, den er in der abgelehnten "Evaluación global" hätte zahlen müssen". Vgl. Checa Santos, D.: Derecho Fiscal, Madrid 1960, S.99, zitiert nach: Biervert, B.: Spanien: Berufsständische Repartition der Steuerlast, in: Beichelt, B.; Biervert, B.; Daviter, J.; Schmolders, G.; Strümpel, B.: Steuernorm und Steuerwirklichkeit, Bd.II, Steuermentalität und Steuermoral in Großbritannien, Frankreich, Italien und Spanien, Köln und Opladen 1969, S.152

1) Vgl. Rozas Zornoza, M.: Impuesto general sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas, Tecn.Econ. Nr.7-9, 1964, S.233

2) Vgl. Art.27 Abs.1 T.r.imp.soc.

3) Vgl. auch Art.24 T.r.imp.ind.; Art.39 T.r.con.rust.

4) Vgl. Ministerio de Hacienda: Los impuestos..., a.a.O., S.283

eines Einzelunternehmers der "cuota proporcional" unterworfen sind.¹⁾ Der Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft²⁾ aber ist mit der ausschließlich gewerblichen Tätigkeit der Tochtergesellschaft nicht zu vereinbaren.

Die Einkünfte aus persönlicher Arbeit ergeben sich aus der Differenz zwischen den Einnahmen und den zu ihrer Erzielung notwendigen Ausgaben. Die Ermittlung der Einnahmen erfolgt durch Zurechnung eines Anteils am Sollertrag der gesamten Berufsgruppe, der im Rahmen der "evaluación global" festgelegt wird. Näheres dazu siehe auf S.116 f. Abzugsfähig von den Einnahmen sind die zu ihrer Erzielung notwendigen Ausgaben, sofern sie nachgewiesen werden und verbucht sind.³⁾ Die Ausgaben werden damit nach den bei der "estimación directa" geschilderten Grundsätzen ermittelt.⁴⁾

Die Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit werden im Rahmen der im T.r.imp.ind. geregelten "evaluación global" ermittelt.⁵⁾ Deren Darstellung erfolgt im entsprechhenden Abschnitt auf S.123 ff.

Von den auf diese Weise für jeden Steuerpflichtigen ermittelten Beträgen können noch gewisse Positionen abgezogen werden. Es sind dies⁶⁾:

- die Differenz, die sich zwischen den Abschreibungsbeträgen aufgrund besonderer oder beschleunigter Abschreibung sowie den Wertansätzen für "regulierte" Güter einerseits und den

1) Vgl. Art.33 T.r.con.rust.

2) Zum Begriff "Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft" vgl. García Anoveros, J.: Explotación agrícola y contribución territorial, Rev.Der.Pin. Juli/August 1967, S.543 ff; Cortés Domínguez, M.: El concepto de explotación agrícola en la ley de reforma tributaria de 11 de junio de 1964, Rev.Der.Merc. Nr.97 (1965), S.59-76

3) Vgl. Art.27 Abs.4 T.r.imp.soc.

4) Die die Einnahmen und Ausgaben betreffenden Vorschriften sind in den Aufbau des T.r.imp.soc. so eingeordnet, daß sie grundsätzlich für alle Veranlagungsformen Bedeutung besitzen. Es darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, daß ihre Anwendung bei der "estimación objetiva" nur ein seltener Ausnahmefall ist.

5) Vgl. Art.27 Abs.2 T.r.imp.soc.

6) Vgl. Art.28 T.r.imp.soc.

bei der "evaluación global" angesetzten Beträgen andererseits ergibt.

- Wertminderungen von Verlagsrechten,
- Verlustvorträge,
- Ausgaben für Sportzwecke¹⁾.

Kommt neben der "estimación objetiva" für die "typischen" auch die "estimación directa" für die "atypischen" Einkünfte zur Anwendung, dann kann es gewisse Schwierigkeiten bei der Zuordnung der abzugsfähigen Ausgaben geben. Von den "atypischen" Einnahmen dürfen nur die Ausgaben abgezogen werden, die zu deren Erzielung notwendig sind. Da viele Ausgaben aber zur Erzielung sowohl der "atypischen" als auch der "typischen" Einnahmen getätigt werden (z.B. allgemeine Verwaltung, Vorstand usw.), bedarf es einer Aufteilung dieser Ausgaben auf die verschiedenen Einkunftsquellen. Sie soll nach wirtschaftlichen Maßstäben erfolgen. Liegen solche nicht vor, dann wird nach den "saldos contables" der Buchhaltung aufgeteilt, aus denen das betriebswirtschaftliche Ergebnis einer jeden ("typischen" oder "atypischen") Einkunftsquelle vor Abzug dieser aufzuteilenden Ausgaben hervorgeht.²⁾ Die Summe der nach "estimación objetiva" und "estimación directa" ermittelten Einkünfte ist die "base imponible".

d) "Estimación por jurados tributarios"

Die Schätzung durch die "jurados tributarios" kommt in einer Reihe von Fällen als zu den beiden anderen Veranlagungsformen subsidiäres Verfahren zur Anwendung.³⁾ Sie ersetzt die "estimación directa", wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nicht erfüllt, z.B.

- nicht die erforderliche Buchhaltung führt,
- der Steuerpflichtige den Aufforderungen der Betriebsprüfung ("inspección de impuestos") nicht nachkommt,

¹⁾ Vgl. Gesetz 77 v. 23.12.1961 über die körperliche und sportliche Ausbildung sowie das Dekret 1559 vom 4.7.1963; Soto Guinda, J.: a.a.O., S.171

²⁾ Vgl. Soto Guinda, J.: a.a.O., S.171 ff

³⁾ Vgl. Art.30 T.r.imp.soc.

- die Buchhaltung als unvollständige oder fehlerhaft beurteilt wird.¹⁾

Anstelle der "estimación objetiva" erfolgt die Schätzung durch die "jurados tributarios" z.B. zur Bestimmung von Einkünften aus Tätigkeiten, die erst nachträglich von der Betriebsprüfung aufgedeckt werden.²⁾

2. Ermittlung der Bemessungsgrundlage ("base liquidable")

a) Investitionsrücklagen ("previsión para inversiones")

Die Beträge, die die Tochtergesellschaft aus ihrem Gewinn einer Investitionsrücklage zuweist, können von der "base imponible" abgesetzt werden, jedoch nur

- soweit sie 50 % des nicht verteilten Gewinns nicht überschreiten und
- unter der Voraussetzung, daß der erklärte Gewinn mindestens 6 % des steuerlichen Kapitals beträgt.

Unter "erklärtem Gewinn" wird von der Finanzverwaltung der verteilte oder verteilungsfähige Gewinn verstanden, dessen Höhe dem Finanzamt mitgeteilt worden ist. Es handelt sich hier weder um den Saldo des G+V-Kontos noch um den "steuerlichen Gewinn", sondern um eine betriebswirtschaftliche Größe. Die Abhängigkeit der Ermäßigung vom wirtschaftlichen Ergebnis soll u.a. ein Anreiz zu einer größeren Ehrlichkeit des Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt sein.³⁾ Die Voraussetzung des Mindestgewinns beschränkt die Steuerermäßigung auf solche Unternehmen, die einen gewissen Grad an Produktivität aufweisen können. Unternehmen, die ihre Bilanz "reguliert" haben, brauchen diese Voraussetzung nicht zu erfüllen.⁴⁾

Unter "nicht verteiltem Gewinn" versteht das Gesetz das, was

1) Vgl. Art.67 Abs. 1 a,b,c T.r.imp.soc.

2) Vgl. Art.68 (b) T.r.imp.soc.

3) Vgl. Soto Guinda, J.: a.a.O., S.240 f

4) Vgl. Art.34 Abs.3 T.r.imp.soc.

durch Gesellschafterbeschuß ausdrücklich den freiwilligen Rücklagen zugeführt wird. Hiervon müssen jedoch noch die im laufenden Geschäftsjahr aufgelösten (außer den gesetzlichen) Rücklagen abgezogen werden¹⁾, da die Steuerermäßigung nicht für lediglich vorübergehend gebildete Rücklagen gewährt werden soll.

Die Steuerermäßigung wegen Investitionsrücklagen schließt andere Begünstigungen des Gewinns aus mit Ausnahme der Zuweisungen zu Export-Investitionsrücklagen²⁾ und der Begünstigungen, die Unternehmen von nationalem Interesse sowie einigen anderen besonderen Industriezweigen gewährt werden.³⁾

Die der Investitionsrücklage zugewiesenen Beträge müssen in der Bilanz nicht nur völlig getrennt ausgewiesen werden, sondern ihr aktiver Gegenwert muß auf einem Girokonto bei der "Banco de España" oder in bestimmten Staatspapieren angelegt werden.⁴⁾ Die Mittel dürfen nur in bestimmte Güter des Anlagevermögens investiert werden. Zu ihrer Freigabe durch die Finanzverwaltung muß die dem Gesetz entsprechende Verwendung nachgewiesen werden.⁵⁾

b) Exportinvestitionsrücklagen⁶⁾

Unternehmen, die regelmäßig bestimmte Güter exportieren oder die eine sogenannte Exporteururkunde ("carta de exportación") erster Ordnung besitzen, können die Gewinnanteile, die sie einer Rücklage für Investitionen zur Förderung des Exports zuführen, von der "base imponible" absetzen. Abzugsfähig sind jedoch höchstens 30 % des Gewinns, der aus der Exporttätigkeit stammt, bzw. 50 %, wenn diese in reinem Handelsgeschäft besteht. Insgesamt kann die Ermäßigung niemals die "erklärten Gewinne" der Tochtergesellschaft überschreiten.

1) Vgl. Art. 36 T.r.imp.soc.

2) Vgl. Art. 37 T.r.imp.soc.

3) Vgl. Gesetz vom 24.10.1939 und Abschnitt 16 des O.M. vom 17.12.1964, B.O.E. vom 22.12.1964

4) Vgl. Art. 39 T.r.imp.soc.

5) Vgl. Art. 40 und 42 T.r.imp.soc.

6) Vgl. Art. 50 T.r.imp.soc.

Der aktive Gegenwert der Rücklage muß zwar nicht in bestimmter Weise deponiert werden, jedoch müssen die Mittel innerhalb von zwei Jahren verwendet werden, anderenfalls erfolgt eine Nachversteuerung. Die Beträge müssen in bestimmte Anlagegüter investiert werden; sie dürfen aber auch im Ausland zum Erwerb immaterieller Wirtschaftsgüter und zu investitionsfremden Zwecken (z.B. Werbung, Ausstellungen) verwendet werden.¹⁾

3. Ermittlung des Steuerbetrages

a) Tarif

Der Steuersatz beträgt für die Kapitaltochtergesellschaft 30 %, für die Personentochtergesellschaft 25 % der "base liquidable".²⁾

für Versicherungen gilt dieser Tarif nicht. Bei ihnen kommen bestimmte Sätze von 1,30 % bzw. 4,10 % zur Anwendung, die unabhängig vom erzielten Gewinn auf die Prämieinnahmen erhoben werden.³⁾

Stellt die Regierung Maßnahmen zur Wettbewerbsbeschränkung fest, infolge derer ein höherer Gewinn erwirtschaftet werden kann, dann kann sie den betroffenen Unternehmen eine 15 %-ige (von der "base imponible") Ergänzungsabgabe auferlegen.⁴⁾

Die sich nach Anwendung dieser Sätze ergebende "cuota" ist noch nicht der Steuerbetrag; er ergibt sich erst nach Abzug von verschiedenen "bonificaciones" und "deducciones".

b) Von der "cuota" abzuziehende Beträge

aa) Staatlich geschützter Wohnungsbau

Die Tochtergesellschaft kann die "cuota" um 90 % kürzen, so-

1) Vgl. O.M. vom 25.6.1965, B.O.E. vom 30.6.1965; Dekret 1479 vom 4.7.1968; O.M. vom 22.1.1969

2) Vgl. Art. 51 T.r.imp.soc.

3) Vgl. Art. 52 T.r.imp.soc.

4) Vgl. Art. 53 T.r.imp.soc.

weit sie den Gewinnteilen entspricht, die für den Bau von Belegschaftswohnungen oder zur Gewährung von Krediten zu Gunsten des Baus von "staatlich geschützten Wohnungen" verwendet werden.¹⁾

bb) Dividendeneinkünfte

Befinden sich unter den zu berücksichtigenden 'Einnahmen der Gesellschaft Dividenden, die von anderen der spanischen Körperschaftsteuer unterworfenen Unternehmen ausgeschüttet wurden, dann ermäßigt sich die diesen Einnahmen entsprechende Körperschaftsteuer um 33 %²⁾. Diese Ermäßigung in der Besteuerung der Dividendeneinnahmen (als Teil der Gesamteinnahmen) ist unabhängig davon, welche Steuerbelastung auf dem Gewinn der ausschüttenden Unternehmung liegt. Stammen die Dividenden von Interessengemeinschaften u.ä., dann beträgt die Ermäßigung 50 % der entsprechenden Steuer.³⁾

Zweck der Ermäßigung ist es, die auftretende Doppelbelastung - einmal auf der Stufe des ausschüttenden, zum anderen auf der Stufe des empfangenden Unternehmens - zu mindern.⁴⁾ Im Gegensatz zum deutschen Recht werden dabei keine besonderen Voraussetzungen verlangt wie z.B. eine Schachtelbeteiligung oder ein Organschaftsverhältnis. An der anderen Seite kommt es aber auch nur zu einer teilweisen Entlastung (die Belastung durch die Steuer auf Kapitalerträge mit einbezogen).

Die Begünstigung kann von der Tochtergesellschaft auch hinsichtlich der Dividenden in Anspruch genommen werden, die sie von ausländischen Unternehmen, welche nicht der spanischen Körperschaftsteuer unterworfen sind, erhält.⁵⁾ Jedoch muß es sich hier bei den ausschüttenden Unternehmen um eine "filial" der spanischen Gesellschaft im Sinn des Art.17 Abs.16 T.r.imp. soc. handeln. Man könnte von einem modifizierten, gemilderten

1) Vgl. Art.54 T.r.imp.soc.

2) Vgl. Art.58 Abs.1 T.r.imp.soc.

3) Vgl. Art.58 Abs.2 T.r.imp.soc.; Interessengemeinschaften sind geregelt im Gesetz 196 vom 28.12.1963

4) Vgl. Soto Guinda, J.: a.a.O., S.264

5) Vgl. Art.58 Abs.1 Satz 2 T.r.imp.soc.

ausländischen Schachtelprivileg sprechen.

cc) Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung¹⁾

Befinden sich in der "base imponible" der Tochtergesellschaft ausländische Einkünfte, die im Ausland einer gleichen oder gleichartigen Steuer wie die Körperschaftsteuer unterworfen sind (z.B. die Gewinne einer ausländischen Betriebstätte), so kann von der "cuota" der kleinere der beiden folgenden Beträge abgezogen werden: entweder

- der im Ausland gezahlte Steuer- oder auch eventuell gezahlte Vorsteuerbetrag oder
- der Betrag, der für diese Einkünfte in Spanien zu zahlen wäre, wenn die Einkünfte im Inland bezogen worden wären.

Eine analoge Regelung besteht auch für im Ausland erzielte und dort versteuerte Einkünfte, die in Spanien einer Vorsteuer unterworfen sind²⁾ (z.B. von der Tochtergesellschaft bezogene Dividenden einer ausländischen AG). Hier kann die gezahlte ausländische Steuer von der "cuota" der spanischen Vorsteuer abgezogen werden, jedoch nur bis zu deren Höhe, d.h. es kann kein negativer Saldo entstehen.

dd) Vorsteuern

Von der "cuota" werden ebenfalls die erhobenen Vorsteuern abgezogen³⁾, Dabei handelt es sich erstens um die "cuotas fijas

- o de licencia" der Steuern auf "typische" Einkünfte, nämlich
- die "cuota fija" der Steuer auf Einkünfte aus ländlichem Grundvermögen,
- die "cuota fija" der Steuer auf Einkünfte aus persönlicher Arbeit,
- die "licencia fiscal" der Steuer auf gewerbliche Tätigkeit

1) Vgl. Art.60 T.r.imp.soc.

2) Dieser Fall ist nur bei der Steuer auf Kapitalerträge und der Steuer auf Einkünfte aus persönlicher Arbeit denkbar, weil im allgemeinen die Vorsteuern nur inländische Einkünfte erfassen.

3) Vgl. Art. 57 Abs.1 T.r.imp.soc.

und Gewinne,

- zweitens um die Steuern auf "atypische" Einkünfte, nämlich
- die Steuer auf Einkünfte aus städtischem Grundvermögen,
- die Steuer auf Kapitalerträge.

Abzugsfähig sind sämtliche im Besteuerungszeitraum zu entrichtende Vorsteuerbeträge, unabhängig davon, ob diese tatsächlich gezahlt wurden oder nicht.¹⁾ Unter Umständen kann es auch zu einem Abzug fiktiver Vorsteuerbeträge kommen, um die Wirkung einer Befreiung von der Vorsteuer nicht durch einen entsprechend höheren Körperschaftsteuerbetrag wieder aufzuheben.²⁾ (Beispiel: Nicht erhobene Vorsteuer auf die befreiten Ausschüttungen von Investmentgesellschaften und Investmentfonds). Dies gilt jedoch nicht, wenn die Befreiung darauf beruht, daß der Steuergegenstand einer anderen Steuer unterliegt oder "typische", der Körperschaftsteuer unterworfenen Einkünfte darstellt³⁾ (Beispiel: Kontokorrentzinsen, die bei der Steuer auf Kapitalerträge befreit, jedoch bei der "cuota de beneficios" steuerpflichtig sind).

Durch Abzug der Vorsteuern kommt man zur "cuota normal líquida", also dem Steuerbetrag, der sich bei der "cuota normal" ergibt. Er kann jedoch nicht kleiner als Null sein, denn der Vorsteuerabzug führt in keinem Fall zu einer Erstattung der gezahlten Vorsteuern.⁴⁾ Sie stellen damit ertragsteuerlich eine absolute Mindestbelastung dar, die stets getragen werden muß.

III. Steuerermittlung bei der "cuota mínima"

Die "cuota normal líquida" ist aber nicht in jedem Fall der zu zahlende Körperschaftsteuerbetrag, da dieser durch die

1) Vgl. Soto Guinda, J.: a.a.O., S.287

2) Vgl. Art.57 Abs.2 T.r.imp.soc. und die Ausführungen bei Soto Guinda, J.: a.a.O., S.285 f

3) Vgl. Art.57 Abs.2 T.r.imp.soc.

4) Vgl. Art.57 Abs.3 T.r.imp.soc.

"cuota mínima"¹⁾ noch in anderer Weise nach unten beschränkt wird. Ihr liegt der Gedanke zugrunde, daß Körperschaften, die im Gegensatz zu Einzelunternehmern hinsichtlich ihrer "typischen" Einkünfte bei den Vorsteuern nicht den "quotas proporcionales o de beneficios" unterliegen, aus diesem Grunde nicht geringer als jene belastet werden dürfen.²⁾ Zwar werden die "typischen" Einkünfte auch im Rahmen der Körperschaftsteuer (und sogar weitgehend nach den gleichen Regeln) erfaßt, jedoch können sie hier mit negativen "atypischen" Einkünften kompensiert werden, was bei den voneinander getrennten Vorsteuern nicht möglich ist (unabhängig von der späteren Behandlung bei der Einkommensteuer).

Zur Ermittlung der "cuota mínima" wird von den Einkünften ausgegangen, die die Tochtergesellschaft im Rahmen ihrer "typischen" Tätigkeiten (also den "actividades comerciales, industriales y profesionales") erzielt hat. Alle anderen, "atypischen" Einkünfte (z.B. Kapitalerträge, Veräußerungsgewinne usw.) bleiben außer Ansatz.

Die Form, in der die Einkünfte veranlagt werden, hängt davon ab, wie sie zur Ermittlung der "cuota normal" angesetzt wurden, d.h. wurde dort nach der "estimación directa" vorgegangen, so erfolgt die Veranlagung hier ausschließlich nach den Zahlen der Buchhaltung.³⁾ Dies gilt ausnahmsweise auch für "rendimientos

-
- 1) Abweichend vom Gesetz (Art.61 ff T.r.imp.soc.) verwenden verschiedene Autoren (z.B. Soto Guinda, J.: a.a.O., S.180 f; Stubenberg, J.: a.a.O., S.172) hier den Ausdruck "cuota límite", während sich bei ihnen die "cuota mínima" aus dem Umstand ergibt, daß gezahlte Vorsteuern niemals erstattet werden (vgl. oben). Dafür wiederum kennt das Gesetz keine besondere Bezeichnung. Obwohl die Begriffe bei diesen Autoren didaktisch sinnvoller verwendet werden, weil der absolut niedrigste Steuerbetrag die gezahlten Vorsteuern sind, wird hier - wie auch von Albinana - die gesetzliche Terminologie aufrecht erhalten, um a priori Verwechslungen zu vermeiden. Vgl. Albinana García-Quintana, C.: Introducción al sistema impositivo español, Madrid 1969, S.47
- 2) Vgl. Rozas Zornoza, M.: La imposición mínima en el impuesto sobre sociedades, Rev.Der.Fin. Nr.56 (1964) S.929 ff
- 3) Vgl. Art.61 Abs.2 T.r.imp.soc.

profesionales"¹⁾. Anderenfalls kommt die "estimación objetiva" zur Anwendung. Im übrigen gelten die Vorschriften der Vorsteuergesetze. Vorgetragene Verluste können abgesetzt werden, jedoch nur jeweils innerhalb der gleichen Einkunftsart.²⁾

Von den so erhaltenen "bases imponibles" der einzelnen Vorsteuern können die Zuweisungen zu Investitions- und Exportinvestitionsrücklagen abgesetzt werden, jedoch nur insoweit als sie aus den Gewinnen der für die Ermittlung der "cuota mínima" erfaßten "typischen" Tätigkeiten vorgenommen werden. Das Ergebnis sind die einzelnen "bases liquidables". Eine negative "base liquidable" kann nicht mit der positiven einer anderen Einkunftsart kompensiert werden.³⁾ Auf die "bases liquidables" kommen die entsprechenden Vorsteuersätze zur Anwendung (20 % "cuota de beneficios", 14 % "impuesto de trabajo personal"). Von der Summe der sich ergebenden "cuotas" können die "cuotas fijas" der Steuern auf Einkünfte aus ländlichem Grundvermögen und aus persönlicher Arbeit sowie die "cuota" der Steuer auf Einkünfte aus städtischem Grundvermögen, soweit sie im Zusammenhang mit einer "typischen" Tätigkeit erhoben wurden, abgezogen werden. Im Gegensatz zur "cuota normal" können die Abzüge wegen Dividendeneinkünften und internationaler Doppelbesteuerung nicht abgesetzt werden.⁴⁾

Die sich so ergebende "cuota mínima líquida" muß mit der "cuota normal líquida" verglichen werden. Der größere von beiden ist der zu zahlende Körperschaftsteuerbetrag.

C 4 %-ige Sondersteuer

In Artikel 104 L.R.T. wurde eine Sondersteuer errichtet, die wie eine Ergänzungsabgabe zur Körperschaftsteuer fungiert. Soto Guinda spricht von einer "Satellitensteuer".⁵⁾ Trotzdem stellt sie eine von der Körperschaftsteuer unabhängige andere

1) Vgl. Soto Guinda, J.: a.a.O., S.183

2) Vgl. Art.61 Abs.4 T.r.imp.soc.

3) Vgl. Soto Guinda, J.: a.a.O., S.185

4) Vgl. Soto Guinda, J.: a.a.O., S.185 Fußnote 24

5) Soto Guinda, J.: a.a.O., S.281

Steuer dar.¹⁾ Steuerpflichtig sind die der Körperschaftsteuer unterworfenen Aktiengesellschaften. Ihre Höhe beläuft sich auf 4 % der "base i m p o n i b l e" der Körperschaftsteuer. Immobilien-²⁾ und Investmentgesellschaften³⁾, Unternehmen von nationalem Interesse⁴⁾ und Unternehmen, die sich dem staatlich geschützten Wohnungsbau⁵⁾ widmen, genießen Vergünstigungen.

-
- 1) Vgl. Urteil des "Tribunal Contencioso Administrativo" vom 17.4.1967, Rep.Jurisp.Aranz. 1967, S.1820
2) Vgl. Dekret vom 20.5.1965, B.O.E. vom 7.6.1965
3) Vgl. Dekret vom 27.7.1964, B.O.E. vom 18.8.1964
4) Vgl. Dekret vom 20.5.1965, B.O.E. vom 7.6.1965
5) Vgl. "Reglamento" vom 24.7.1968

2. ABSCHNITT: DIE EINSCHRÄNKUNG DER WOHNSTITZBESTEuerung BEI DER TOCHTERGESELLSCHAFT NACH DBA SPA

A Ausschuß bestimmter Einkünfte von der spanischen Besteuerung

I Rechtsgrundlagen: Art.23 Abs.2 (a) DBA Spa

Nach Art.23 Abs.2 (a) DBA Spa werden gewisse Einkünfte, die nach dem Abkommen in der Bundesrepublik besteuert werden können, von der Steuer in Spanien befreit. Spanien als Staat, in dem die Tochtergesellschaft ansässig ist (Wohnsitzstaat), verzichtet zu Gunsten des Quellenstaates BRD auf sein Besteuerungsrecht. Dieser Verzicht wird im Abkommen unter Progressionsvorbehalt ausgesprochen, was sich im Fall der Tochtergesellschaft jedoch nicht auswirkt, da sie keinem progressiven Tarif unterliegt.

II Einkünfte aus einer deutschen Betriebstätte

Befreit von der spanischen Steuer sind Gewinne, die einer in Deutschland gelegenen Betriebstätte der Tochtergesellschaft zugerechnet werden können.¹⁾ Diesen Gewinnen sind auch diejenigen innerhalb einer deutschen Betriebstätte erzielten Einkünfte zuzuordnen, die nach spanischem Recht als "profesionales" (freiberufliche) zu qualifizieren sind (z.B. Einkünfte, die dem deutschen Büro eines spanischen Maklerunternehmens zuzuordnen sind). Sie fallen nicht unter die in Art.14 DBA Spa geregelten Einkünfte "aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art". Der Begriff des freien Berufs im Sinn des Abkommens (im spanischen Text des Abkommens: "profesional") ähnelt mehr dem "freien Beruf" im Sinn des § 18 EStG als dem weitergefaßten Begriff des "profesional" im Sinn des T.r.imp.trab. Dies geht aus Art.14 Abs.2 DBA Spa hervor, wo es in fast wörtlicher Übereinstimmung mit § 18 EStG heißt, daß der Ausdruck "freier Beruf" insbesondere die selbständig ausgeübte, wissenschaftliche, literarische, künstlerische

1) Zur Gewinnzurechnung siehe S.137 f

sche, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte und Bücherrevisoren" umfaßt. Auch unter "sonstige selbständige Tätigkeiten ähnlicher Art" lassen sich die oben erwähnten Einkünfte nicht fassen, da sie nicht ähnlich sind, d.h. da sie nicht nur die im obigen Katalog anklingenden typischen Wesensmerkmale des freien Berufs nicht enthalten, sondern weil sie eindeutig auf Gewinnerzielung gerichtet sind und damit ein wesentliches Charakteristikum des gewerblichen Berufs enthalten.

III Gewinne aus der Veräußerung von in Deutschland gelegenen unbeweglichen Vermögen

Sie können gemäß Art. 13 Abs.1 DBA Spa in der BRD besteuert werden und sind deshalb von der spanischen (Körperschaft-) Steuer befreit. Was unbewegliches Vermögen ist, bestimmt sich nach deutschem Recht. Zu ihm gehören u.a. Grundstücksrechte, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen, Rechte auf Vergütungen für die Ausbeutung von Bodenschätzen.¹⁾

B Anrechnung bestimmter BRD-Steuern

I Rechtsgrundlage: Art.23 Abs.2 (b) DBA Spa

Diese Vorschrift bestimmt, daß die deutsche Steuer auf gewisse Einkünfte, die nach dem Abkommen in der BRD besteuert werden dürfen, auf die in voller Höhe erhobene spanische Steuer (Vorsteuer oder allgemeine Steuer) angerechnet wird, jedoch maximal bis zu der Höhe der Steuer, die vor der Anrechnung für diese Einkünfte ermittelt wurde. Die Wirkung der Anrechnung kann also höchstens der einer Befreiung gleichkommen.

1) Vgl. Art.6 DBA Spa

II Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren

1. Allgemeine Regelung

Zu den Steuern, die auf die spanische Steuer angerechnet werden, gehört die deutsche Quellensteuer auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren.

Die deutsche Kapitalertragsteuer auf Dividenden, die eine in der BRD ansässige Gesellschaft an die Tochtergesellschaft zahlt, ist grundsätzlich auf 15 % beschränkt. Ist die spanische Tochtergesellschaft eine Kapitalgesellschaft, die mit mindestens 25 % am ausschüttenden Unternehmen mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist (Schachtelbeteiligung), dann darf die deutsche Steuer maximal 25 % betragen.¹⁾ Auf diese Weise soll dem "Ausländereffekt des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes"²⁾ entgegengewirkt werden, d.h. es soll ein Gegengewicht dafür geschaffen werden, daß aufgrund der Tarifspaltung die ausgeschütteten Gewinne bei der zahlenden Gesellschaft mit dem im internationalen Vergleich niedrigen Steuersatz von nur 15 % belastet werden.³⁾

Handelt es sich um Dividenden, die für eine Beteiligung gezahlt werden, die zu einer deutschen Betriebsstätte der Tochtergesellschaft gehört, dann werden sie wie die Betriebsstätten-gewinne behandelt, d.h. ausschließliche Besteuerung in Deutschland (Betriebsstättenvorbehalt).⁴⁾

Zinsen, die aus der BRD stammen, dürfen dort mit einem Satz von maximal 10 %, Lizenzgebühren mit höchstens 5 % besteuert werden.⁵⁾ Auch hier gilt der erwähnte Betriebsstättenvorbehalt. Zum Begriff der Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren siehe S.111 f

1) Vgl. Art.10 Abs.3 DBA Spa

2) Debatin, H.: "Völkerrechtliche...", a.a.O., S.1686

3) Vgl. auch: Luis Diaz-Monasterio, F.de: El convenio..., a.a.O., S.125 Fußnote (1)

4) Vgl. Art.10 Abs.5 DBA Spa

5) Vgl. Art.11 Abs.2 und Art.12 Abs.2 DBA Spa

2. Behandlung von Personentochtergesellschaften

Die deutsche Quellenbesteuerung beschränkt sich auch auf die genannten Sätze, soweit die Einkünfte auf den Anteil der in der BRD ansässigen Gesellschafter an einer spanischen Personengesellschaft entfallen, o b w o h l diese Einkünfte nach deutschem Recht nicht von der Gesellschaft, sondern von den Gesellschaftern bezogen werden, da aus deutscher Sicht auch die "sociedad de personas" ungeachtet der Behandlung im eigenen Land als Mitunternehmergemeinschaft (mit den sich daraus ergebenden Konsequenzen der Bilanzbündeltheorie usw.) qualifiziert wird. Bei dieser Betrachtungsweise könnte hinsichtlich der genannten Einkünfte das Abkommen garnicht angewendet werden, da Zahler und Empfänger der Einkünfte b e i d e in der BRD ansässig sind. Um jedoch die in Spanien und die in der BRD ansässigen Gesellschafter einer Personengesellschaft hinsichtlich der Einschränkung der Quellensteuer für die Einkünfte, die sie über die Gesellschaft beziehen, gleichzustellen, stellt Art.4 Abs.4 DBA Spa die Fiktion auf, daß sie, was die Besteuerung dieser Einkünfte angeht, als in dem Vertragsstaat ansässig gelten, in dem sich der Ort der Geschäftsleitung der Personengesellschaft befindet.¹⁾ (d.h. in diesem Fall in Spanien). Dies gilt jedoch nur im Sinn der Art.5 bis 22 DBA Spa, also der Artikel, die sich mit der Steuerbeschränkung im Quellenstaat beschäftigen.

Debatin betont, daß es das Abkommen mangels einer besonderen Regelung offen lasse, "ob Spanien im Rahmen der Besteuerung der dortigen OHG oder KG die auf deutschen Einkünften ruhende deutsche Steuer, die nach deutscher Konzeption den deutschen Gesellschafter trifft, berücksichtigt".²⁾ Da aus spanischer Sicht jedoch die Einkünfte nicht den Gesellschaftern, sondern der Gesellschaft zugerechnet werden, - mangels einer Verweisung auf deutsches Recht werden die Art.10, 11 und 12 jeweils Abs.1 sowie Art. 23 Abs.2 b DBA Spa gemäß der Regel des Art.3

1) Vgl. Hohensee, G.N.; Bellstedt, C.: Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, Köln 1970, S.153

2) Debatin, H.: Völkerrechtliche..., a.a.O., S.1644

Abs.2 DBA Spa von Spanien als anwendbarem Staat nach internem spanischen Recht ausgelegt - erfolgt auch bei der Besteuerung der Personentochtergesellschaft eine Anrechnung der in der BRD gezahlten Steuern. Es handelt sich hierbei um eine Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, die, wie Luis schreibt¹⁾, anscheinend in einigen Bestimmungen der geltenden DBA berücksichtigt worden ist.

III Einkünfte aus in Deutschland gelegenen unbeweglichen Vermögen

Angerechnet auf die spanische Steuer (auf Einkünfte aus ländlichem und städtischem Grundvermögen und die darauf erhobene Körperschaftsteuer) wird auch die Steuer, die nach Art.6 Abs.1 DBA Spa auf die Einkünfte der Tochtergesellschaft aus in der BRD gelegenen unbeweglichen Vermögen erhoben werden darf. Dies gilt für Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung, der Verpachtung sowie jeder anderen Nutzungsart.²⁾ Was als unbewegliches Vermögen gilt, bestimmt sich nach deutschem Recht. Zu ihm gehören in jedem Fall u.a. Grundstücksrechte, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen, Rechte auf Vergütungen für die Ausbeutung von Bodenschätzen.³⁾

C Gewinnkorrektur wegen Abhängigkeit von der Muttergesellschaft

Nach Art.9 DBA Spa können Gewinne, die die Tochtergesellschaft wegen ihres Abhängigkeitsverhältnisses zum in der BRD ansässigen Mutterunternehmen nicht erzielt hat, den Gewinnen der Tochtergesellschaft hinzugerechnet werden. Abhängigkeit in diesem Sinn liegt vor, wenn die Muttergesellschaft "unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital" der Tochtergesellschaft beteiligt ist oder wenn beide Unternehmen in der genannten Weise von denselben Personen abhängen. Maßstab für die Ermittlung dieser nicht

1) Vgl. Luis Díaz-Monasterio, F.de: El convenio ..., a.a.O., S.121

2) Vgl. Art.6 Abs.3 DBA Spa

3) Vgl. Art.6 Abs.2 DBA Spa

erzielten Gewinne sind die Gewinne, die hatten erzielt werden können, wenn zwischen den Unternehmen solche kaufmännischen oder finanziellen Bedingungen gegolten hätten, wie sie zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wären.

Die Gewinnzurechnungsvorschrift des Art.9 DBA Spa stellt keine originäre Besteuerungsnorm dar. Sie schafft lediglich Raum für eine uneingeschränkte Anwendung des Art.17 Nr.16 T.r.imp. soc., nach der ungerechtfertigte oder anomale (gemessen am Verhältnis zwischen fremden Vertragspartnern) Leistungen der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft nicht abzugsfähig sind.

3. ABSCHNITT: DIE BESTEUERUNG DES AUSLÄNDISCHEN MUTTERUNTERNEHMENS NACH INNERSPÄNISCHEM RECHT

A Vorsteuer: Steuer auf Kapitalerträge

Als Empfänger von Dividenden, Zinsen, Patent- oder Lizenzgebühren oder sonstigen der Steuer unterworfenen Beträgen ist das ausländische Mutterunternehmen (Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft oder Einzelunternehmer) dieser Steuer unterworfen. Der Umstand, daß es nicht in Spanien ansässig ist, steht dem nicht entgegen. Die Steuer kommt immer dann zur Anwendung, wenn die Erträge von einem in Spanien Ansässigen gezahlt werden¹⁾, in diesem Fall von der Tochtergesellschaft, die auch Stauerschuldnerin ist.

Hiervon gibt es eine Ausnahme: Hat die Tochtergesellschaft ihrerseits im Ausland eine Betriebstätte und erfolgen die Zahlungen an die Mutterunternehmen direkt von dort und als Entgelt für Leistungen, die ausschließlich für Zwecke der Betriebstätte erbracht wurden, dann unterliegen sie nicht der Steuer.²⁾

Hinsichtlich der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte und des Tarifs gilt das zur Tochtergesellschaft Gesagte. Der erwähnte Mindestzins von 4 % wird bei der Muttergesellschaft jedoch nicht unterstellt, wenn sich die spanische Tochtergesellschaft der Verwertung von Erdölschürfrechten widmet und das von der Muttergesellschaft empfangene Darlehen zur Vergrößerung des Anlagevermögens verwendet wird.³⁾

Ist das ausländische Mutterunternehmen eine Gesellschaft, dann wird über die Steuer auf Kapitalerträge hinaus keine weitere (Körperschaft-) Steuer auf die von der Tochtergesellschaft bezogenen Erträge erhoben, es sei denn, die Muttergesellschaft

1) Vgl. Art.4 Abs.1 B T.r.imp.cap.

2) Vgl. Art.5 Nr.2 T.r.imp.cap.

3) Vgl. Art.19 Abs.2 b T.r.imp.cap.

besitzt in Spanien eine Betriebstätte.¹⁾ Hierzu siehe jedoch S.127 ff.

B Allgemeine Einkommensteuer

I Persönliche und beschränkte Steuerpflicht des Einzelunternehmers

Hängt die spanische Tochtergesellschaft von einem im Ausland ansässigen E i n z e l unternehmer ab, so unterliegt dieser mit seinen Einkünften aus der Beteiligung der allgemeinen Einkommensteuer. Das spanische Einkommensteuerrecht enthält wie das deutsche für natürliche Personen, die im Ausland ansässig sind, eine beschränkte Steuerpflicht ("*obligación real*"), die nur die im Inland erzielten Einkünfte erfaßt.²⁾ Zu diesen zählen nicht nur die von der Tochtergesellschaft gezahlten Kapitalerträge³⁾, sondern auch Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung, sofern sie innerhalb von einem Jahr erzielt und im laufenden Geschäftsjahr nicht wieder investiert worden sind.⁴⁾ Besteuerungszeitraum ist das Kalenderjahr.⁵⁾

II Ermittlung der "base imponible"

Die "base imponible" ergibt sich durch Abzug der steuerlich zulässigen Ausgaben von den veranlagten Einnahmen. Die Einnahmen setzen sich zusammen aus der "base imponible" der Kapitalertragsteuer und den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen.

Kamen bei der Ermittlung der "base imponible" der Kapitalertragsteuer Befreiungen oder Ermäßigungen zur Anwendung, so bleiben diese hier unberücksichtigt. Auf der anderen Seite wird später von der "cuota" die Kapitalertragsteuer auch insoweit abgezogen, als sie wegen Steuerbegünstigungen nicht

1) Vgl. Art.7 Abs.2 T.r.imp.soc.

2) Vgl. Art. 7 b T.r.imp.pers.fis.

3) Vgl. Art.9 a T.r.imp.pers.fis.

4) Vgl. Art.9 f T.r.imp.pers.fis.

5) Vgl. Art.24 Abs.1 T.r.imp.pers.fis.

erhoben wurde¹⁾, sodaß diese sachliche Konzeption der Vorsteuer in ihrer Wirkung erhalten bleibt, ohne auf die Einkommensteuer übertragen zu werden.²⁾

Von den Einnahmen können, soweit dies nicht schon bei der Vorsteuer geschah, u.a. Zinsen für Kredite abgesetzt werden, die zur Finanzierung des Erwerbs der Beteiligung aufgenommen wurden.³⁾ Nicht abzugsfähig sind u.a. Aufwendungen zur Vergrößerung der Beteiligung oder zur Tilgung der oben angeführten eingegangenen Schulden.⁴⁾

Bei der beschränkten Steuerpflicht bleiben die familiären und persönlichen Umstände des Einzelunternehmers unberücksichtigt. Da nur bestimmte Teileinkünfte belastet werden, handelt es sich hierbei nämlich quasi um eine die Ertragsteuern überlagernde Produktsteuer mit progressivem Tarif.⁵⁾

III "Base liquidable", Tarif, Abzüge von der "cuota"

Im Falle der beschränkten Steuerpflicht sind "base imponible" und "base liquidable" identisch. Hierauf kommt ein progressiver Tarif zur Anwendung, dessen marginale Sätze zwischen 15 % (bis zu 100.000 Pts) und 61,4 % (über 1.600.000 Pts) liegen. Er kann jedoch deshalb nicht voll zur Geltung kommen, weil bis zu Einkünften von 200.000 Pts (ausgenommen Veräußerungsgewinne) die Steuer durch die Vorsteuern abgegolten ist und weil insgesamt der Steuerbetrag nie 50 % der "base liquidable" überschreiten kann.⁶⁾

Abzugsfähig von der "cuota" ist die Kapitalertragsteuer, wie

1) Vgl. Art.40 Abs.1 T.r.imp.pers.fis.

2) Vgl. auch Rodríguez Pérez, H.: Impuesto general sobre la renta de las personas físicas, Rev.Der.Fin. Nr.65/66 (1966), S.1749 f

3) Vgl. Art.17 Abs.1 d T.r.imp.pers.fis.

4) Vgl. Art.18b T.r.imp.pers.fis.; zur Behandlung im älteren Recht vgl. Albiñana García-Quintana, C.: Le traitement fiscal des dettes et intérêts sur dettes dans les relations internationales, CDFI Vol.XLII (1960) S.356 f

5) Vgl. Gota Losada, A.: Tratado sobre el impuesto de la renta, Madrid 1971, Bd.2, S.32

6) Vgl. Art.33 Abs.1 und 4 T.r.imp.pers.fis.

Tabelle 5 : Spanische Einkommensteuersätze
gemäß Art.3 Abs.1 T.r.imp.pers.fis.

Teil der Bemessungsgrundlage zwischen			Steuersatz in %
0,0	und	100.000 Pts	15,0
100.000,01	"	200.000 "	18,2
200.000,01	"	300.000 "	20,6
300.000,01	"	400.000 "	23,0
400.000,01	"	500.000 "	25,4
500.000,01	"	600.000 "	27,8
600.000,01	"	700.000 "	30,5
700.000,01	"	800.000 "	33,4
800.000,01	"	900.000 "	36,3
900.000,01	"	1.000.000 "	39,2
1.000.000,01	"	1.100.000 "	42,1
1.100.000,01	"	1.300.000 "	47,2
1.300.000,01	"	1.600.000 "	56,1
mehr als		1.600.000 "	61,4

oben bereits erwähnt. Werden die Einkünfte in bestimmter, gesetzlich vorgeschriebener Weise wieder investiert oder einer Investitions- oder Exportinvestitionsrücklage zugeführt, dann ermäßigt sich die nach Abzug des Vorsteuerbetrages ergebene "cuota" in Höhe des Prozentsatzes (maximal 25 %), zu dem die Einkünfte in der genannten Weise verwendet werden.¹⁾

1) Vgl. Art.38 Abs.1, 2 und 3 T.r.imp.pers.fis.

4. ABSCHNITT: DIE EINSCHRÄNKUNG DER QUELLENBESTEUERUNG BEI DEM MUTTERUNTERNEHMEN NACH DBA SPA

A Dividenden

Ist das deutsche Mutterunternehmen eine Kapitalgesellschaft, oder ein Einzelunternehmen, so werden die von der Tochtergesellschaft gezahlten Dividenden nur einer beschränkten Quellensteuer unterworfen.¹⁾ Diese beträgt in der Regel 15 %.

Handelt es sich um die Ausschüttung einer "sociedad de personas" oder ist das Mutterunternehmen eine Kapitalgesellschaft, die zu 25 % an der Tochtergesellschaft beteiligt ist, dann darf die spanische Steuer 10 % der Bruttodividenden nicht überschreiten.²⁾ Dies bedeutet, daß die Steuer auf Kapitalerträge entweder ganz oder zu zwei Drittel bestehen bleibt. Die Belastung durch die Einkommensteuer entfällt. Die Begrenzung der Quellensteuer erfolgt unter Betriebsstättenvorbehalt.³⁾

Was in diesem Sinn unter Dividenden zu verstehen ist, besagt Art.10 Abs.4 DBA Spa, der in seinem ersten Satz mit dem des OECD-Musterabkommens übereinstimmt. Danach sind Dividenden "Einkünfte aus Aktien, Genußrechten oder Genußscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten - ausgenommen Forderungen⁴⁾ - mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind". Zu den Dividenden zählen auch die von einer "sociedad de personas" an ihre Gesellschafter ausgeschütteten Gewinne⁵⁾, sodaß hinsichtlich der spanischen Personengesellschaft dieses Steuergut in beiden Vertragsstaaten einheitlich qualifiziert wird. Schließlich werden auch die Einkünfte eines echten stillen Gesellschafters und die Einkünfte aus Ausschüttungen auf Anteilscheine einer

1) Deutsche Personengesellschaften - daran sei hier noch einmal erinnert, - können keine im Abkommen geregelte Steuerbeschränkung für sich in Anspruch nehmen, weil sie nicht als in einem Vertragsstaat ansässig gelten. Vgl. S. 54

2) Vgl. Art.10 Abs.2 DBA Spa

3) Vgl. Art.10 Abs.5 DBA Spa

4) also keine Gewinnobligation

5) Vgl. Art.10 Abs.4 Satz 2 DBA Spa

Kapitalgesellschaft zu den Dividenden gerechnet.¹⁾

B Zinsen und Lizenzgebühren

Zinsen, die die Tochtergesellschaft an das deutsche Mutterunternehmen (Kapitalgesellschaft oder Einzelunternehmung) zahlt, dürfen in Spanien gemäß Art.11 Abs.2 DBA Spa mit einem Satz von maximal 10 % besteuert werden. Bei Lizenzgebühren beträgt der zulässige Quellensteuersatz nur 5 %.²⁾ Gegenüber den nach internem Recht zur Anwendung kommenden Sätzen von 24 % bei Zinsen und 20 % bei Lizenzgebühren, zu denen unter Umständen noch Einkommensteuer hinzukommt, bedeutet dies eine spürbare Entlastung.

Auch hier gilt der Betriebsstättenvorbehalt.³⁾

Zinsen im Sinne des Abkommens sind Einkünfte aus öffentlichen Anleihen, aus Schuldverschreibungen (einschließlich Hypothekenschulden und Gewinnobligationen), Forderungen jeder Art und Einkünfte, die nach dem Recht des Quellenstaates wie Einkünfte aus Darlehen behandelt werden.⁴⁾ Renten zählen nicht zu den Zinsen.⁵⁾

Lizenzgebühren sind "Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken einschließlich kinematographischer Filme, von Patenten, Warenzeichen, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden".⁶⁾

1) Vgl. Art.10 Abs.4 Satz 2 DBA Spa

2) Vgl. Art.12 Abs.2 DBA Spa

3) Vgl. Art.11 Abs.5 und Art.12 Abs.4 DBA Spa

4) Vgl. Art.11 Abs.4 DBA Spa

5) Vgl. OECD: Musterabkommen ..., a.a.O., S.144

6) Art. 12 Abs.3 DBA Spa

Tabelle 6: Spanische Quellensteuersätze für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren

			Empfänger in der BRD			
			Einzel- unter- nehmer	Personen- gesell- schaft	Kapital- gesell- schaft	Kapital- ges. mit 25 %
Divi- den- den	Zahler	Kapi- tal- ges.	15	15	15	10
		"socie- dad de pers."	10	15	10	10
Zinsen			10	24	10	10
Lizenzgebühren			5	20	5	5

Die bereits in Art.5 Nr.2 T.r.imp.cap. enthaltene Steuerbefreiung der Beträge, die eine deutsche Betriebstätte der spanischen Tochtergesellschaft **direkt an das Mutterunternehmen** als Entgelt für Leistungen, die ausschließlich für Zwecke der Betriebstätte erbracht werden, zahlt, wird im Abkommen weitgehend abgesichert: Handelt es sich bei diesen Zahlungen um Zinsen oder Lizenzgebühren, die von der deutschen Betriebstätte auch **g e t r a g e n** werden, so gelten sie gemäß Art.11 Abs.6 und Art.12 Abs.5 DBA Spa als aus der BRD stammend, wodurch eine Quellenbesteuerung in Spanien ausgeschlossen ist.

Schließlich enthalten die Art.11 und Art.12 DBA Spa je eine Schutzklausel, die verhindern soll, daß verdeckte Gewinnausschüttungen in der Form von Zinsen und Lizenzgebühren in den Genuß der recht spürbaren Reduktion bei der Quellenbesteuerung kommen. Diese kann nämlich nur für **a n g e m e s s e n e** Zinsen und Lizenzgebühren beansprucht werden. Die Angemessenheit wird danach beurteilt, was Schuldner und Gläubiger, die nicht in besonderen Beziehungen (in unserem Fall das Mutter-Tochterverhältnis) zueinander stehen, angesichts der zugrunde-

liegenden Leistung als Gegenleistung vereinbart hätten. Der den angemessenen Teil überschreitende Betrag wird als Gewinnausschüttung mit dem für Dividenden zulässigen Quellensteuersatz belastet.

D R I T T E R T E I L : D I E B E H A N D L U N G V O N U N S E L B S T Ä N D I G E N N I E D E R L A S S U N G E N =====

1. ABSCHNITT: DIE BESTEUERUNG DER UNSELBSTÄNDIGEN NIEDERLAS- SUNG NACH INNERSPANISCHEM RECHT

A Vorsteuern

I Steuer auf Einkünfte aus ländlichem Grundvermögen

Die Steuer auf Einkünfte aus ländlichem Grundvermögen stellt für die Frage nach der Steuerpflicht nicht auf die Ansässigkeit der Person ab, die die Einkünfte bezieht, sondern auf den Ort, an dem das Grundvermögen liegt. In ihr ist das Belegenheitsprinzip verwirklicht. Dementsprechend unterliegt auch ein in Deutschland ansässiger Unternehmer der Steuer, wenn er ländliches Grundvermögen im Sinn des Art.3 T.r.con.rust.besitzt. In unserem Zusammenhang ist dies nur von Interesse, wenn das Grundvermögen wirtschaftlich seiner Niederlassung zuzurechnen ist, jedoch muß betont werden, daß dieser Umstand für die Steuerpflicht nicht Voraussetzung ist.

Steuerpflichtig ist auch eine Personengesellschaft deutschen Rechts, obwohl sie keine juristische Person ist und als s o l c h e nicht Eigentümerin bzw. Nießbraucherin des ländlichen Grundvermögens sein kann. "Sujeto pasivo" sind nämlich, wie auch bei allen anderen Ertragsteuern, auch die "Rechts-träger, die, obwohl es ihnen an einer juristischen Persönlich-keit mangelt, eine wirtschaftliche Einheit darstellen".¹⁾

Bezüglich der Steuerbefreiungen und -ermäßigungen sowie der Steuerermittlung bei der "cuota fija" gilt das auf S.58 ff Gesagte.

Die "cuota proporcional" kommt auch im Rahmen einer unselb-

1) Art.16 Abs.2 T.r.con.rust.; Art.15 T.r.con.urb.; Art.12 T.r.imp.trab.und Art.12 T.r.imp.cap. i.V. mit Art.33 L.G.T.; Art.11 S.2 T.r.imp.ind.; vgl. Art.9 Abs.1 F T.r.imp.soc.

ständigen Niederlassung nicht zur Anwendung, weil der Steuergegenstand dort nämlich auf den Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft beschränkt ist.

II Steuer auf Einkünfte aus städtischem Grundvermögen

Besitzt der ausländische Unternehmer (Einzelunternehmer, Personen-, Kapitalgesellschaft) städtisches Grundvermögen im geschilderten Sinn des Art.3 T.r.con.urb., so unterliegt er damit der Steuer auf Einkünfte aus städtischem Grundvermögen in gleicher Weise wie ein in Spanien ansässiger Unternehmer.

III Steuer auf Einkünfte aus persönlicher Arbeit

Der im Ausland ansässige Unternehmer ist mit seinen Einkünften aus persönlicher Arbeit (z.B. als "profesional") steuerpflichtig, wenn er diese im spanischen Inland oder von in Spanien Ansässigen bezieht¹⁾ (gleich ob im Rahmen seiner Niederlassung oder nicht). Auch hier tritt der Objektsteuercharakter klar zu Tage, indem auf den Ort der Einkunftsentstehung oder der Herkunft der Einkünfte und nicht auf die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen abgestellt wird.

Bei der Steuerermittlung gilt bezüglich der "cuota fija" das auf S.64 f Gesagte.

Handelt es sich um einen ausländischen Einzelunternehmer, so unterliegt dieser auch der "cuota proporcional". Die steuerpflichtigen Einkünfte werden hierbei aus der Differenz zwischen den Einnahmen im Besteuerungszeitraum und den zu ihrer Erzielung als notwendig angesehenen Ausgaben gebildet.²⁾

Für die Ermittlung der E i n n a h m e n ist die "estimación objetiva" zwingend vorgeschrieben. Das Finanzministerium kann hiervon bei bestimmten Tätigkeiten und bei Überschreiten einer gewissen Einnahmehöhe befreien. Im Rahmen der "evaluación

1) Vgl. Art.6 Abs.1 a und b T.r.imp.trab.

2) Vgl. Art.39 T.r.imp.trab.

global" (Globalveranlagung einer gesamten Berufsgruppe) wird von den "juntas mixtas" ein bestimmtes Einnahmesoll festgelegt. Diese Festlegung erfolgt je nach Gliederung des Berufsverbandes auf nationaler oder regionaler Ebene. Kommt innerhalb der paritätisch aus Vertretern der Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung zusammengesetzten "juntas mixtas" keine Einigung zustande, dann erfolgt die Festsetzung durch die "jurados tributarios".¹⁾ Die Verteilung der Gesamteinnahmensumme auf die einzelnen Steuerpflichtigen ("imputación individual") geschieht auf der Grundlage von Basis- und Korrekturindizes, die von den Vertretern der Steuerpflichtigen vorgeschlagen werden und von den entsprechenden "juntas mixtas" genehmigt werden müssen. Als Basisindizes können u.a. verwendet werden: Sozialprestige!?, Zahl der Städte, in denen die Tätigkeit ausgeübt wird, und deren wirtschaftliche Bedeutung, Grad der Spezialisierung, Nebenbeschäftigungen, die die freie Tätigkeit einschränken, Wert der Geschäftseinrichtung und äußere Merkmale des Wohlstandes. Als Korrekturindizes können u.a. gelten: außerordentliche Vergütungen, die der Steuerpflichtige erhalten hat, Krankheiten und Unfälle, Berufung zu Ämtern, die die Berufsausübung einschränken. Die Indizes werden zum Zwecke der Verteilung entsprechend gewichtet. Legen die Vertreter der Steuerpflichtigen keinen Vorschlag vor, der von ihnen einstimmig befürwortet wird, so erfolgt die Festlegung der Indizes durch die den "juntas mixtas" angehörenden Finanzverwaltungsvertreter.²⁾ Gegen die individuelle Festlegung seiner Einnahmen kann der Steuerpflichtige Beschwerde bei den "jurados tributarios" erheben.³⁾

Welche Aufgaben zur Erzielung der Einnahmen als notwendig angesehen werden, zählt Art.50 T.r.imp.trab. erschöpfend auf. (und weicht damit vom flexibler gehaltenen Ausgabenbegriff des Art.27 Abs.4 T.r.imp.soc. ab). Es sind

- die mit Hilfe der Buchhaltung ermittelten Löhne und Gehälter, soweit für sie Sozialversicherungsbeiträge gezahlt wurden,

1) Vgl. Art.41 Abs.1, Art.88 b und Art.90 a T.r.imp.trab.

2) Vgl. Art.43 T.r.imp.trab.

3) Vgl. Art.48 und 90 b T.r.imp.trab.

(was in Spanien keineswegs selbstverständlich ist),

- die Sozialversicherungsbeiträge selbst,
- die Verluste der Börsen- und Handelsmakler, soweit sie belegt und vom Vorstand der Börse oder der Kammer anerkannt worden sind,
- nach Abzug der genannten Ausgaben noch ein pauschaler Prozentsatz für sonstige Kosten. Die Sätze sind nach Berufsgruppen und Höhe der soweit ermittelten Einkünfte gestaffelt und liegen zwischen 12 % und 40 %.¹⁾

Nach Abzug der Ausgaben erhält man die "base imponible". Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage wird ein allgemeiner Freibetrag von 60.000 Pts abgezogen.²⁾ Der Steuersatz beträgt 14 %. Vom Steuerbetrag kann die "cuota fija" abgesetzt werden.³⁾

IV Steuer auf Kapitalerträge

1. Vom Unternehmen bezogene Erträge

Wie die Tochtergesellschaft und das Mutterunternehmen so unterliegt auch der im Ausland ansässige Unternehmer der Steuer auf Kapitalerträge, wenn er solche Erträge von in Spanien ansässigen Personen oder im spanischen Inland, wenn der Leistende nicht in Spanien ansässig ist, bezieht. Welche Einkünfte hier als im Inland bezogen gelten, läßt das Gesetz offen. Luis führt ein Beispiel an, in dem das ausländische Unternehmen von der spanischen Betriebstätte eines anderen im Ausland ansässigen Unternehmens Zinsen erhält. Auch wenn die Zinsen direkt der Hauptniederlassung gutgebracht werden, betrachtet er diese als in Spanien gezahlt, da sie von dort stammen.⁴⁾ Eine Zahlung in Spanien dürfte eindeutig vorliegen, wenn sie zwischen zwei inländischen Niederlassungen ausländischer Unternehmen erfolgt.

1) Vgl. Abschnitt 9 des O.M. vom 20.11.1964, Rep.Leg.Aranz. 1964, S.2630 und 2721

2) Vgl. Art.51 und 19 T.r.imp.trab.

3) Vgl. Art.52 T.r.imp.trab.

4) Vgl. Luis Díaz-Monasterio, F.de: Tributación..., a.a.O., S.2190

2. Vom Unternehmen gezahlte Erträge

Handelt es sich bei dem ausländischen Unternehmen um eine Gesellschaft oder juristische Person, die in Spanien über eine Betriebsstätte geschäftlich tätig ist, so unterliegen die vom Unternehmen gezahlten Dividenden, Zinsen und Agio-Beträge für Obligationen ebenfalls der Steuer, allerdings nur soweit sie als in Spanien erwirtschaftet gelten.¹⁾ Die spanische Steuerpflicht reicht hier außerordentlich weit in den ausländischen Bereich hinein, denn hier handelt es sich um Ertragszahlungen, die im Ausland zwischen dort ansässigen Personen erfolgen. Steuerträger ("contribuyente") ist der Gesellschafter oder Gläubiger des im Ausland ansässigen Unternehmens. Ob zur Rechtfertigung dieser Steuer noch das Quellenprinzip herangezogen werden kann, halte ich für zweifelhaft, denn dieses setzt doch allgemein voraus, daß der Empfänger der Einkünfte (und nicht der Zahler) diese im Besteuerungsland erwirtschaftet hat.

Von dieser Besteuerung können, Gegenseitigkeit vorausgesetzt, im Ausland ansässige Luft- und Schiffsverkehrsunternehmen vom Finanzministerium befreit werden.²⁾

Die Ermittlung des als in Spanien erwirtschaftet geltenden Anteils der gezahlten Erträge, welche unter Umständen schwierig ist, fällt in den Zuständigkeitsbereich der "Dirección General de Impuestos Directos", der für die direkten Steuern zuständigen Abteilung des Finanzministeriums. Grundlage für deren Festsetzung sollen gemäß Art.23 T.r.imp.cap. folgende Verhältniszahlen sein:

Weltkapital

Kapital, mit dem die spanische Betriebsstätte ausgestattet ist

1) Vgl. Art.4 Abs.2 T.r.imp.cap.

2) Vgl. Art.9 T.r.imp.cap.; die Befreiung ist für Unternehmen aus folgenden Ländern ausgesprochen: Belgien, Kanada, Mexiko, Uruguay, USA; Argentinien, Brasilien; Niederlande; Kuba, Großbritannien, Marokko, Peru, VAR. Vgl. O.M. vom 7.2.1966 (B.O.E. vom 17.2.1966), O.M. vom 16.2.1966 (Rep.Leg.Aranz. 1966, S.1117), O.M. vom 8.6.1966 (B.O.E. vom 18.6.1966), O.M. vom 20.2.1968 (Rep.Leg.Aranz. 1968, S.443)

Weltaktiva
Aktiva der spanischen Betriebstätte

Weltgeschäftsvolumen
Geschäftsvolumen in Spanien

V Steuer auf gewerbliche Tätigkeit und Gewinne

1. "Licencia fiscal"

Wie die Tochtergesellschaft so unterliegt der ausländische Unternehmer mit den in Spanien ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten des Art.4 Abs.1 T.r.imp.ind. der "licencia fiscal".

Das Gesetz enthält keine Bestimmung, in der geklärt wird, unter welchen Voraussetzungen eine gewerbliche Tätigkeit im Inland ausgeübt wird. Albiñana zieht deshalb das Kriterium der Betriebstätte heran; nur wenn diese vorliege, bedeute dies die Entfaltung der gewerblichen Tätigkeit im Inland. Anderenfalls wurzele die Tätigkeit im Ausland und sei deshalb nicht steuerpflichtig.¹⁾ Im übrigen gilt das für die Tochtergesellschaft Gesagte.

2. "Cuota por beneficios"

a) Steuergegenstand

Handelt es sich um einen im Ausland ansässigen Einzelunternehmer, so unterliegen dessen der "licencia fiscal" unterworfenen Tätigkeiten auch der "cuota de beneficios". Voraussetzung ist jedoch zusätzlich, daß diese Tätigkeiten mit Gewinnerzielungsabsicht ("..cuya finalidad consista en la obtención de beneficios"²⁾) ausgeübt werden. Damit besitzen der hier zur Begründung der sachlichen Steuerpflicht notwendige Gewerbebegriff und der des § 1 GewStDV ein weiteres gemeinsames konstitutives Merkmal.

1) Vgl. Albiñana García-Quintana, C.: La cuota por beneficios del impuesto industrial, Rev.Der.Fin.Nr.65/66 (1966), S.1608
2) Art.22 Abs.1 T.r.imp.ind.

Für die "cuota de beneficios" wird der Steuergegenstand noch in anderer Hinsicht modifiziert. Art.23 T.r.imp.ind. bestimmt nämlich, daß die gewerbliche Tätigkeit nur dann steuerpflichtig ist, wenn die damit verbundenen Geschäfte "einen das wirtschaftliche Ergebnis bestimmenden kaufmännischen Kreis schließen". Dies ist nicht der Fall, wenn im Inland völlig abgetrennt Vorgänge von Grundstoffgewinnung, Fabrikation, Einkauf, Transport, Warenein- oder -ausgang stattfinden oder ganz allgemein, wenn es sich um Vorgänge handelt, die für sich allein keinen Gewinn oder Verlust ausweisen.¹⁾

Albiñana fragt zu Recht, was hier unter wirtschaftlichem Ergebnis zu verstehen ist. Er läßt es offen, ob dies die Werte sind, die die Buchhaltung (mit ihren Abgrenzungs- und Zurechnungsmethoden) liefern kann, oder ob sie sich notwendigerweise in Geld ausdrücken müssen. Für ihn ist der mit dieser Vorschrift zusammenhängende Fragenkomplex noch weitgehend unbeantwortet.²⁾

Soto Guinda, der wie die Mehrzahl der Autoren nicht näher auf Art.23 T.r.imp.ind. eingeht, nennt lediglich als Beispiel den Fall, in dem in der spanischen Betriebstätte verschiedene Einzelteile einer Maschine hergestellt, diese jedoch zur Hauptsache im Ausland gefertigt³⁾ und wohl auch dort verkauft wird. Der inländische Herstellungsvorgang stellt nur einen Teil der Aufwandseite dar, und der kaufmännische Kreis wird erst durch Einbeziehung des im Ausland entstehenden Restaufwands und Erlöses geschlossen.

Die Regelung beinhaltet m.E. eine steuerliche Privilegierung des Einzelunternehmers, da nach der Körperschaftsteuer als der entsprechenden Steuer für Gesellschaften auch diese Gewinne steuerpflichtig sind und für diese Fälle dort ein Verfahren vorgesehen ist, das den Gesamtgewinn des Unternehmens anteilmäßig der Betriebstätte zuzurechnen versucht.

1) Vgl. Art.23 Abs.2 T.r.imp.ind.

2) Vgl. Albiñana García-Quintana, C.: Las sociedades..., a.a.O., S.70

3) Vgl. Soto Guinda, J.: a.a.O., S.342

Schließlich gibt es hinsichtlich des Steuergegenstands noch eine wertmäßige Einschränkung: Eine gewerbliche Tätigkeit unterliegt nicht der "cuota de beneficios", wenn der sich aus ihr ergebende jährliche Steuerbetrag nicht über 1.500 Pts liegt und das Geschäftsvolumen 300.000 Pts nicht übersteigt.¹⁾

b) Ermittlung der "base imponible"

aa) "Estimación directa"

Die "estimación directa" findet auf alle steuerpflichtigen Einkünfte Anwendung, wenn der Unternehmer

- ausdrücklich auf die "estimación objetiva" bei einer oder mehreren steuerpflichtigen Tätigkeiten verzichtet²⁾ oder
- einem der in den O.M. vom 25.11.1967 und vom 30.12.1968³⁾ genannten Wirtschaftszweigen angehört⁴⁾ oder
- ein steuerliches Kapital von über 100 Mill.Pts. oder einen Jahresumsatz von über 200 Mill. Pts besitzt.⁵⁾

Die steuerpflichtigen Einkünfte erhält man, indem man von den Bruttoeinnahmen des Besteuerungszeitraums (in der Regel das Kalenderjahr) die zu ihrer Erzielung notwendigen Ausgaben abzieht.⁵⁾

Zu den Bruttoeinnahmen gehören neben den betriebs- und finanzwirtschaftlichen Einnahmen⁶⁾ auch gewisse staatliche Subventionen⁷⁾; jedoch werden nicht angesetzt Veräußerungsgewinne, Einnahmen aus Kapitalanlagen und Ergebnisse aus Geschäften, denen keine bei der "licencia fiscal" steuerpflichtige Tätigkeit zugrunde liegt.⁸⁾

1) Vgl. Art. 22 Abs.2 T.r.imp.ind.

2) Vgl. Art. 36 Abs.2 T.r.imp.ind.

3) Vgl. Art. 36 Abs.4 T.r.imp.ind. i.V. mit O.M. vom 25.11.1967 (B.O.E. vom 27.11.1967) und O.M. vom 30.12.1968 (B.O.E. vom 31.12.1968)

4) Vgl. S.74

5) Vgl. Art.29 T.r.imp.ind.

6) Vgl. Albinana García-Quintana, C.: La cuota por beneficios..., a.a.O., S.1630

7) Vgl. Art.30 T.r.imp.ind.

8) Vgl. Art.31 T.r.imp.ind.

Die abzugsfähigen **A u s g a b e n** und die Verlustvorträge werden weitgehend nach den gleichen Normen ermittelt, die für die allgemeine Körperschaftsteuer gelten¹⁾, jedoch immer nur insoweit, wie sich die Ausgaben auf die hier besteuerte gewerbliche Tätigkeit beziehen. Eine wichtige Abweichung gibt es jedoch bei den Vergütungen, die der Unternehmensinhaber für die Überlassung seines Kapitals jeglicher Art oder für geleistete Dienste erhält. Sie sind Teil seines Gewinns aus gewerblicher Tätigkeit und damit nicht abzugsfähig.

Das gleiche gilt für derartige Vergütungen, wenn sie an Personen, deren Güter der Unternehmensinhaber aufgrund gesetzlicher Vorschriften zu verwalten hat (Ehegatte und minderjährige Kinder), für deren Kapital oder Dienste gezahlt werden.²⁾

Zu Recht kritisiert Albiñana diese Vorschrift, indem er feststellt, daß "wahrhaft wunderliche Maßstäbe herangezogen werden müssen, um zu verstehen"³⁾, daß fremdes Kapitaleigentum und von anderen Personen geleistete Dienste dem Steuerpflichtigen zugerechnet werden, nur weil diesem gesetzlich die Verwaltung von deren Vermögen obliegt. Die Regelung schließt ~~man~~ über das Ziel, eine Steuerumgehung durch unangemessene Vergütungen an Familienangehörige zu verhindern, hinaus, indem sie, statt eine Angemessenheitsprüfung nach objektiven Maßstäben vorzuschreiben, derartige Vergütungen von der Abzugsfähigkeit völlig ausschließt und damit eine Steuerverschärfung bewirkt.

bb) "Estimación objetiva"

Die "estimación objetiva" ist die vom Gesetz grundsätzlich vorgesehene Veranlagungsform. Es wird vermutet, daß sie vom Steuerpflichtigen akzeptiert wird, wenn dieser nicht ausdrücklich darauf verzichtet.⁴⁾

1) Vgl. Albiñana García-Quintana, C.: La cuota..., a.a.O., S.1630

2) Vgl. Art.33 Abs.5 T.r.imp.ind.

3) Albiñana García-Quintana, C.: La cuota..., a.a.O., S.1633 f

4) Vgl. Art.36 Abs.1 T.r.imp.ind.

Die "estimación objetiva" geschieht im Wege der "evaluación global", die durch die "junta de evaluación global" vorgenommen wird. Den Vorsitz führt ein Finanzbeamter ("presidente"). Die übrigen Mitglieder sind drei weitere Finanzbeamte ("ponencia"), eine gleich große Anzahl von Vertretern der Steuerpflichtigen ("comisionados"), ein Sekretär (Finanzbeamter) und eventuell ein von den Steuerpflichtigen entsandter Beisitzer.

Inhalt der "evaluación global" ist die Gesamtermittlung der Erträge aus einer jeden Tätigkeit, die innerhalb eines bestimmten Gebietes (gesamtes Inland, Provinz oder Gemeinde) von allen diese Tätigkeit ausübenden Personen und Körperschaften erzielt wurden. Zu diesem Zweck erarbeiten "ponencia" und "comisionados" voneinander getrennt "wirtschaftliche Studien"¹⁾, in denen die Struktur und Entwicklung des jeweiligen Zweiges analysiert wird. Dabei werden z.B. die Nachfrage- und Kostenentwicklung, Beschäftigungslage, Investitionen usw. berücksichtigt.²⁾ Die Steuerpflichtigen sind verpflichtet, die entsprechenden Unterlagen zur Verfügung zu stellen.

Nach Abschluß der Untersuchungen versuchen die Vertreter der Finanzverwaltung und der Steuerpflichtigen sich über die Höhe des für den Zweig zu veranschlagenden Gesamtertrages zu einigen. In welcher Weise sich die erstellten "wirtschaftlichen Studien" dabei auf die Ertragssumme auswirken, ist nicht im Gesetz festgelegt, so daß den "juntas" ein breiter Ermessensspielraum zukommt. Auch die Literatur übergeht diesen zentralen Punkt. So bleibt es bei einem pauschalen Schätzverfahren, dessen Ergebnis weitgehend vom Verhandlungsgeschick der beteiligten Parteien abhängt.

Kommt keine Einigung zustande, dann erfolgt die Festsetzung durch die "jurados tributarios", gegen deren Entscheidung kein

1) Näheres hierzu bei: Barrio de Frutos, J.: El régimen de evaluación global, Bilbao 1969, insbesondere Kapitel 5, S.35 ff

2) Biervert, B. (a.a.O., S.152) führt als Beispiele Monographien für das Baugewerbe und den Schuhhandel an: Banares Sanz, I.: Estudio sobre el Calzado y las Empresas detallistas; Revilla Cuevas, A.: Construcción de obras, beide: Ministerio de Hacienda (Hrsg.), Madrid 1963

Rechtsmittel besteht.¹⁾

Die Aufteilung des festgestellten Gesamtertrags ("imputación individual") erfolgt mittels "Basis- und Korrekturindizes", die von den "comisionados" vorgeschlagen und von den "juntas mixtas" mit der Mehrheit der Finanzverwaltungsvertreter bereits vor Erstellung der wirtschaftlichen Studien genehmigt werden müssen. Wird dem Verteilungsmodus nicht zugestimmt, oder erfolgt der Vorschlag der Vertreter der Steuerpflichtigen nicht einstimmig, dann werden die erwähnten Indizes von den Verwaltungsvertretern festgelegt.²⁾ "Regla" 18 der vorläufigen Richtlinie zur "cuota per beneficios" vom 9.2.1958³⁾ enthält eine Reihe von Indizes, die u.a. zur Verteilung des Branchen-ertrags verwendet werden können:

Basisindizes:

- Wert des Anlagekapitals zu Tageskosten,
- Umsätze,
- Rohstoffvolumen,
- Energieverbrauch,
- Zahl und Einstufung der Angestellten und Arbeiter,
- Betrag der Sozialversicherung,
- Miet- oder Verkaufswert der Geschäftslokale

Korrektur-Indizes:

- auf dem Geschäft liegende finanzielle Lasten,
- Herstellungsdatum der Maschinen und übrigen Betriebsteile,
- kürzeres Geschäftsjahr,
- Nähe und Zugangsmöglichkeiten zu den Rohstoff- und Absatzzentren,
- Gebrauch von eigenen oder fremden Transportmitteln,
- besondere Schichten oder Arbeitszeiten,
- Bemessungsgrundlagen der Sozialversicherung.

1) Vgl. Ministerio de Hacienda: Los impuestos ..., a.a.O., S. 214

2) Vgl. Art.42 Abs.3 T.r.imp.ind.

3) Vgl. B.O.E. vom 15.2.1958

Die Basis-Indizes sind Eckwerte, die allgemein auf die Größe des Unternehmens und seinen Ertrag schließen lassen. Mit ihrer Hilfe soll der relativ "normale" oder "durchschnittliche" Gewinn eines jeden Unternehmens in der Gruppe ermittelt werden. Sie sollen Daten sein, die leicht zu kontrollieren sind und mit dem Gewinn in grundlegendem Zusammenhang stehen.¹⁾

Durch die Korrektur-Indizes sollen die besonderen Gegebenheiten eines jeden einzelnen Unternehmens, soweit sie sich auf die Gewinnhöhe auswirken, berücksichtigt werden. Um eine möglichst wirklichkeitsnahe Zerlegung zu erreichen und möglichst wenig Korrekturindizes zu verwenden, soll die Gruppe der Steuerpflichtigen möglichst homogen sein.²⁾

Beim Erstellen der "wirtschaftlichen Studien", die später der Gesamtertragsfeststellung zugrunde gelegt werden, wendet man die gewählten Indizes auf bestimmte Musterunternehmen an³⁾, um zu überprüfen, ob überhaupt ein regelmäßiger Zusammenhang zwischen ihnen und dem tatsächlichen Gewinn besteht und in welcher Weise sie gewichtet werden müssen, um als Zerlegungsschlüssel geeignet zu sein.

Von den für ihn festgesetzten Einkünften kann der Steuerpflichtige in Übereinstimmung mit der körperschaftsteuerlichen Regelung nur folgende Beträge absetzen:⁴⁾

- besondere oder beschleunigte Abschreibungen, soweit sie über, und die Wertansätze für "regulierte" Güter, soweit sie unter den bei der "evaluación global" angesetzten Beträgen liegen,
- Wertminderungen von Verlagsrechten,
- Verlustvorträge.

Hinzu gerechnet werden die Beträge, die bei der Nichterfüllung der gesetzlichen Vorschriften über Zeitraum, Verwendung etc. von Investitionsrücklagen und Exportinvestitionsrücklagen nach-

1) Vgl. Ministerio de Hacienda: Los impuestos..., a.a.O., S.213

2) Vgl. Biervert, B.: a.a.O., S.152 f

3) Vgl. Ministério de Hacienda: Los impuestos..., a.a.O., S.213

4) Vgl. Art.44 Abs.2 a-c, T.r.imp.ind.

versteuert werden müssen.¹⁾ Das Ergebnis ist die "base imponible", gegen die bei den "jurados tributarios" Beschwerde erhoben werden kann.²⁾

c) "Base liquidable", Tarif, Steuerschuld

Von der "base imponible" kann ein Freibetrag von 30.000 Pts abgezogen werden. Übt der Unternehmer mehrere steuerpflichtige Tätigkeiten aus, so erfolgt der Abzug nur bei der Tätigkeit, bei der die "base imponible" im Vorjahr am höchsten war.³⁾ Abzugsfähig sind weiter die Beträge, die einer Exportinvestitionsrücklage zugeführt werden unter der Voraussetzung, daß die Mittel innerhalb von zwei Jahren zweckentsprechend verwandt werden.⁴⁾ Das gleiche gilt für Investitionsrücklagen. Voraussetzungen sind hier neben einer ordnungsgemäßen Buchführung u.a. daß die Zuweisung 50 % der "base imponible" nicht übersteigt und daß die "base imponible" mindestens 6 % des Reinvermögens beträgt.⁵⁾ Im übrigen gilt entsprechend das für die körperschaftsteuerlichen Investitionsrücklagen Gesagte.⁶⁾ Nach Abzug der genannten Beträge erhält man die "base liquidable".

Die Steuer beträgt 20 % der "base liquidable".⁷⁾ Nach Abzug der "cuota fija" ergibt sich die zu entrichtende Steuerschuld.⁸⁾

B Allgemeine Körperschaftsteuer

I Persönliche und beschränkte Steuerpflicht

Ist das ausländische Unternehmen eine Gesellschaft, dann unterliegt es persönlich der allgemeinen Körperschaftsteuer, denn

1) Vgl. Art.44 Abs.2 d T.r.imp.ind.

2) Vgl. Art.45 und 48 Abs.1 b T.r.imp.ind.

3) Vgl. Art.50 T.r.imp.ind.

4) Vgl. Art.51 T.r.imp.ind.

5) Vgl. Art.52 T.r.imp.ind.

6) Vgl. Art.53-63 T.r.imp.ind. und die Ausführungen auf S.91 f

7) Vgl. Art.64 Abs.1 T.r.imp.ind.

8) Vgl. Art.66 T.r.imp.ind.

es stellt eine Handelsgesellschaft ("sociedad mercantil") im Sinn des Art.9 Abs.1 (A) T.r.imp.soc. dar.¹⁾ Der Umstand, daß es sich im Falle einer Personengesellschaft deutschen Rechts nicht um eine juristische Person handelt, steht dem nicht entgegen. Art.9 Abs.1 (A) T.r.imp.soc. betont ausdrücklich, daß es auf die gesellschaftliche Rechtsform nicht ankommt; auch die Tatsache, daß alle Vereinigungen, die Gewinnerzielung zum Zweck haben, der Körperschaftsteuer unterliegen, ist ein Indiz dafür, daß die Eigenschaft "juristische Person" nicht Voraussetzung der Steuerpflicht ist.

Da die Gesellschaft im Ausland ansässig ist, ist bei ihr die sachliche Steuerpflicht auf inländische Einkünfte beschränkt. Dabei muß hinsichtlich des Umfangs der steuerpflichtigen (inländischen) Einkünfte wie folgt unterschieden werden:

- Ist die Gesellschaft über eine B e t r i e b s t ä t t e geschäftlich tätig - die Geschäftstätigkeit wird schon beim Besitz der Betriebsstätte vermutet - , so unterliegt sie der Körperschaftsteuer mit "den im Inland erzielten Einkünften oder Nettogewinnen", die sich nach den auf Gebietsinländer anzuwendenden Normen ermitteln.²⁾ Hierzu zählen - neben den eigentlichen Betriebsättengewinnen, wozu auch, wie beim Gebietsinländer, z.B. Veräußerungsgewinne und sonstige Wertsteigerungen gehören - a l l e Einkünfte, die irgendeiner Vorsteuer unterliegen.³⁾ Dies bedeutet, daß auch solche vorsteuerpflichtigen Einkünfte als im Rahmen der Betriebsstätte bezogen gelten und der Körperschaftsteuer unterliegen, die wirtschaftlich in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Betriebsstätte stehen (z.B. Dividenden aus spanischen Aktien, in denen die Hauptniederlassung freie Finanzmittel angelegt

-
- 1) Auch hier kann das Finanzministerium unter der Bedingung der Gegenseitigkeit im Ausland ansässige Luft- und Schifffahrtunternehmen von der Steuer befreien. Vgl. Art.10 Abs.1 (J) T.r.imp.soc. und die auf S.119, Fußnote 22, angeführten O.M.
2) Vgl. Art.6 T.r.imp.soc.; Albinana García-Quintana, C.: El impuesto..., a.a.O., S.1670
3) Vgl. Art.7 Abs.1 T.r.imp.soc.

hat)¹⁾. Zu dieser Wirkung kommt es wegen der, wie es im OECD-Bericht heißt, "Attraktivkraft der Betriebsstätte".²⁾

- Besitzt die Gesellschaft **K e i n e** Betriebsstätte, dann unterliegt sie der Körperschaftsteuer im Prinzip zwar auch mit den den Vorsteuern unterworfenen Einkünften, jedoch sind in diesem Fall Kapitalerträge sowie Einkünfte aus ländlichem und städtischem Grundvermögen ausgenommen³⁾; und da für die Erhebung der Steuer auf gewerbliche Tätigkeit und Gewinne die Existenz einer inländischen Betriebsstätte (nach Albiñana⁴⁾) Voraussetzung ist, bleibt hier praktisch nur Raum für eine Besteuerung der Einkünfte aus persönlicher Arbeit.
- Führt die Gesellschaft **u n a b h ä n g i g** davon, ob sie eine Betriebsstätte besitzt oder nicht, Geschäfte über die genannten besonderen Organisationen im Inland durch, dann ist sie mit den daraus erzielten Gewinnen steuerpflichtig.⁵⁾ Die oben geschilderte Attraktivkraft besitzen die besonderen Organisationen jedoch nicht.⁶⁾

II Ermittlung der "base imponible"

1. Problematik der Gewinnzurechnung

Die Gewinnermittlung der unselbständigen Niederlassung stellt ein Qualifikations- und ein Quantifizierungsproblem dar.⁷⁾ Das Qualifikationsproblem, nämlich die Frage, welche Art von Ein-

1) Hiervon jedoch gibt es eine wichtige Ausnahme: Werden die Einkünfte direkt von der ausländischen Betriebsstätte eines in Spanien ansässigen Unternehmens und als Entgelt für Leistungen, die ausschließlich für diese Betriebsstätte erbracht werden, gezahlt, dann unterliegen sie nicht der Körperschaftsteuer (vgl. Art.8 T.r.imp.soc.).

2) OECD: Musterabkommen..., a.a.O., S.131

3) Vgl. Art.7 Abs. 2 und 3 T.r.imp.soc.

4) Vgl. Albiñana García-Quintana, C.: La cuota ..., a.a.O., S.1608

5) Vgl. Art.6 Abs.4 T.r.imp.soc.

6) Vgl. Luis Díaz-Monasterio, F.de: Tributación ..., a.a.O., S.2183 ff; gleicher Ansicht: Albiñana García-Quintana, C.: El derecho..., a.a.O., S.594

7) Vgl. Bähr, G.: a.a.O., S.40 ff

künften im Falle der unselbständigen Niederlassung steuerpflichtig sind, wurde bereits geklärt: Liegt eine Betriebsstätte vor, dann sind es die geschilderten "im Inland erzielten Einkünfte oder Nettogewinne". Handelt es sich lediglich um eine "besondere Organisation", dann sind im Rahmen der Niederlassung nur die Gewinne körperschaftsteuerpflichtig, die aus den über sie durchgeführten Verkaufsgeschäften resultieren.

Das Quantifizierungsproblem ist die Frage, in welcher Höhe dieser Gewinn, der Teil des Gesamtgewinns einer wirtschaftlichen Einheit ist, angesetzt werden muß. Deren Beantwortung ist aus zwei wesentlichen Gründen außerordentlich schwierig, wenn nicht gar unmöglich: Erstens gibt es in der Betriebswirtschaftslehre kein exaktes Verfahren, den Gewinn auf die gewinnbildenden Faktoren nach dem Verursachungsprinzip zu zerlegen.¹⁾ Man kann nicht genau bestimmen, inwieweit der Gesamtgewinn eines Unternehmens auf die Fertigung (hier fallen die meisten Kosten an), auf die Verwaltung (sie ermöglicht durch ihre Steuerung den Betriebsablauf) oder auf den Vertrieb (wo die gesamten Umsatzerlöse entstehen) entfallen. Versucht man trotzdem mittels fiktiver innerbetrieblicher Verrechnungspreise betriebsinterne Ertragszentren zu bilden, dann ergibt sich die zweite Schwierigkeit. Da der Unternehmer bei der Festlegung der Verrechnungspreise "vom wesentlichsten preisbeeinflussenden Faktor, dem Markt"²⁾ nicht berührt wird, hat er es in der Hand, durch Hebung oder Senkung dieser Preise den Gewinn nach seinem Belieben zu verlagern.

Es würde zu weit gehen, auf die zur Bewältigung (von Lösung kann hier wohl nicht gesprochen werden) des Problems bestehenden Verfahren genauer einzugehen. Hier soll der Hinweis genügen, daß man grundsätzlich zwei Wege zur Ermittlung des Teilgewinns

1) Vgl. Schäfer, E.: Die Unternehmung, 6. Aufl. Köln und Opladen 1966, S.307; Hasenack, W.: Ertragsbildungsanalyse und Erfolgsspaltung als betriebswirtschaftliche Probleme, BFuP 1954, S.276-295

2) Bähr, G.: a.a.O., S.43

beschreiten kann. Bei der sogenannten indirekten Methode geht man vom Gesamtgewinn des Unternehmens aus und sucht nach geeigneten Schlüsseln, um diesen auf die einzelnen Unternehmenseile zu zerlegen ("Gesamtgewinnzerlegung"¹⁾). Hingegen versucht die direkte Methode, ausgehend vom Rechnungsergebnis der Betriebstätte, welches im Einzelfall durch Vergleich mit anderen Unternehmen korrigiert, ja sogar gänzlich außer acht gelassen werden kann, einen Teilgewinn zu ermitteln, der sich nicht am Gesamtgewinn des Unternehmens orientiert ("Teilgewinnkonstruktion"²⁾).

2. Gesetzlich geregelte Grundsätze

a) Anwendung der für Gebietsinländer gültigen Vorschriften

Die Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte der Betriebstätte (im Inland erzielte Einkünfte und Nettogewinne) erfolgt nach den Vorschriften, die für in Spanien ansässige Unternehmen anzuwenden sind.³⁾ Das gleiche gilt - obwohl nicht ausdrücklich erwähnt - für die im Inland erzielten Gewinne aus Geschäften, die über besondere Organisationen im Sinn des Art.6 Abs.4 T.r.imp.soc. durchgeführt werden.

Daraus folgt, daß auch hier je nach Lage des Einzelfalles eine oder mehrere der genannten drei Veranlagungsmethoden ("estimación directa, estimación objetiva, estimación por jurados") zur Anwendung kommen.

b) "Dealing at arm's length"

Werden die Einkünfte nach der "estimación objetiva" ermittelt, dann verliert das Problem, einen verursachungsgerechten Betriebstättengewinn zu ermitteln, der frei von Manipulationen ist, an Bedeutung. Denn hierbei handelt es sich ohnehin um ein äußerst grobes Verfahren zur Festsetzung der "base imponible",

1) Bähr, G.: a.a.O., S.62

2) Bähr, G.: a.a.O., S.63

3) Vgl. Art.6 Abs.1 T.r.imp.soc.

ganz abgesehen davon, daß die Daten der Buchhaltung hierbei als Basis- und Korrekturindizes nur in sehr beschränktem Umfang und auch nur auf die Zerlegung des für die Berufsgruppe geschätzten Gesamtertrags Einfluß besitzen.

Für den Fall der "estimación directa" hingegen bedarf es eines Kriteriums, nach welchem die Abgrenzung zwischen der spanischen Betriebstätte¹⁾ und der ausländischen Hauptniederlassung zum Zwecke der Gewinnermittlung gezogen wird. Dieses versucht Art. 20 Abs.1 Satz 1 T.r.imp.soc. zu geben, in dem es heißt, daß der Betriebstätte "dieselben Gewinne zugerechnet werden, die sie hätte erzielen können, wenn es sich bei ihr um ein anderes getrenntes Unternehmen handeln würde, das völlig unabhängig gleiche oder ähnliche Tätigkeiten ausübt."

Dies bedeutet, daß die direkte Gewinnermittlungsmethode zur Anwendung kommt. Die indirekte Methode ("cifra relativa de negocios"), die bei der Steuer auf Kapitalerträge noch besteht (vgl. S.119 f), war für die Körperschaftsteuer durch die Steuerreform von 1964 abgeschafft worden.²⁾³⁾

Die Regelung entspricht genau dem als "dealing-at-arm's-length"-Klausel bezeichneten Art.15 Abs.2 OECD-Musterabkommen. Die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Betriebstätte und Hauptniederlassung werden fiktiv auf eine Basis gestellt, die zwischen fremden Unternehmen mit entgegenlaufenden Interessen bestehen würden. Damit dieser fiktive Schnitt zwischen Hauptniederlassung und Betriebstätte sichtbar wird und damit die der Betriebstätte zuzurechnenden Gewinne zur Hauptniederlassung abgegrenzt werden können, besteht für die Betriebstätte und die besonderen Organisationen die Pflicht zur getrennten Buch-

1) Die hier für die Betriebstätte gemachten Ausführungen gelten in gleicher Weise für die "besonderen Organisationen".

2) Vgl. Conejo Barragan, M.: Impuesto sobre la renta de sociedades, Inf.Com.Esp., August 1964, S.186

3) Die direkte Methode stellt allerdings keine absolute Neuheit auf diesem Gebiet dar, weil danach schon einmal in der Zeit von 1900 bis 1912 bei der "contribución de utilidades" verfahren worden war (vgl. Luis Díaz-Monasterio, F.de: Tributación..., a.a.O. S.2187 Fußnote 6).

führung nach C.de C. und den sonstigen für Gebietsinländer geltenden Vorschriften.¹⁾

Die abstrakte Formulierung des Art.20 Abs.1 Satz 1 T.r.imp.soc. wird durch Beispiele von verbotenen Gewinnverlagerungen konkretisiert. So gelten insbesondere **n i c h t** als abzugsfähige Posten direkte oder indirekte Gewinnübertragungen ins Ausland in Form von

- Erhöhung oder Senkung von Ein- oder Verkaufspreisen,
- Beteiligungen an Einnahmen, Ausgaben, Produktionsvolumen oder ähnlichen Größen als **Gegenleistung** für technische Hilfe oder den Gebrauch von Patenten oder Warenzeichen,
- Zinsen, Provisionen oder jedes andere Mittel, das zu einer Senkung der Gewinne aus Geschäften führt, die im Inland durchgeführt werden, und sich zu Gunsten von ausländischen Niederlassungen des Unternehmens oder zu Gunsten im Ausland befindlicher verbundener Unternehmen auswirkt.

Hingegen sind bei der Gewinnermittlung Geschäftsführungs- und allgemeine Verwaltungskosten zu dem Teil **abzugsfähig**, der wirtschaftlich der Betriebstätte zugerechnet werden kann.²⁾ Auch bei der Verteilung dieser Kosten sind die oben dargelegten Grundsätze zu beachten.

Von dem Grundsatz der Gewinnermittlung aufgrund der Buchführung gibt es jedoch eine Ausnahme. Sie regelt den auf Seite 121 bereits besprochenen Fall, in dem "die in Spanien durchgeführten Geschäfte keinen vollständigen kaufmännischen Kreis zur Bestimmung der wirtschaftlichen Ergebnisse schließen", weil daran die Hauptniederlassung im Ausland maßgeblich beteiligt ist. Eine richtige **Zuordnung** des Betriebstättengewinns ist hier außerordentlich schwierig, weil es an geeigneten Maßstäben fehlt, um zu ermitteln, in welchem Maße Hauptniederlassung und Betriebstätte zur Erzielung des Gesamtgewinns beigetragen

1) Vgl. Art.7 Satz 1 des Dekrets Nr.3669 vom 9.12.1965, B.O.E. vom 20.12.1965; siehe auch: Frühbeck, G.: Besteuerung von ausländischen Gesellschaften in Spanien, AWD 1966, S.80

2) Vgl. Art. 21 T.r.imp.soc.

haben. Für diese Fälle sieht Art.20 Abs.2 vor, daß "die Veranlagung des der Betriebstätte zuzurechnenden Gewinns durch Vergleich mit den Ergebnissen durchgeführt wird, die normalerweise andere in Spanien ansässige Unternehmen mit gleicher oder ähnlicher Tätigkeit erzielen".

C 4 %-ige Sondersteuer

Wie die in Spanien ansässige S.A. so unterliegt auch die im Ausland ansässige Aktiengesellschaft der 4 %-igen Sondersteuer, wenn sie körperschaftsteuerpflichtig ist. Es bestehen keine Besonderheiten.

D Allgemeine Einkommensteuer

I Beschränkte Steuerpflicht des Einzelunternehmers

Handelt es sich um die unselbständige Niederlassung eines im Ausland ansässigen Einzelunternehmers, so ist dieser mit seinem inländischen Einkommen beschränkt steuerpflichtig. Dieses kann ganz oder zum Teil im Rahmen der unselbständigen Niederlassung angefallen sein, jedoch ist die Existenz der Niederlassung (Betriebstätte oder besondere Organisation) hier nicht der Anknüpfungspunkt der Steuerpflicht.

Steuerpflichtig sind die im Inland erzielten Einkünfte, die Art.9 T.r.imp.soc. aufzählt. Luis hat sie wie folgt geordnet:¹⁾

- Einkünfte aus im Inland gelegenen unbeweglichen Gütern,
- Einkünfte aus im Inland genutzten beweglichen Gütern,
- Vergütungen für im Inland geleistete persönliche Arbeiten,
- Kapitalerträge, die von im Inland ansässigen Personen, von inländischen Betriebstätten oder der öffentlichen Hand gezahlt werden,
- Einkünfte aus im Inland ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten,
- jegliche Erträge, die von der öffentlichen Hand oder von in

1) Vgl. Luis Díaz-Monasterio, F.de: "Tributación", Jara.O., S.2197 f

Spanien ansässigen Personen erbracht werden.

- Gewinne aus der Veräußerung der bei den ersten beiden Arten von Einkünften genannten Güter oder von Rechten daran, ferner von Wertpapieren, sofern sie von spanischen Unternehmen emittiert wurden oder die Veräußerung im Inland stattfand, jedoch nur, wenn die Veräußerungsgewinne innerhalb von einem Jahr (bei beweglichen Gütern) bzw. drei Jahren (bei unbeweglichen Gütern) erzielt wurden. Diese Gewinne sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im gleichen Geschäftsjahr reinvestiert werden.¹⁾

II Ermittlung der "base imponible"

Wie bereits bei der Behandlung des Mutterunternehmens beschrieben, ermittelt sich die "base imponible" (=base liquidable) durch eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung. Als Einnahmen werden die um die Vergünstigungen bereinigten "bases imponibles" der Vorsteuern²⁾ und die steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne angesetzt. Davon können u.a. gewisse Spenden abgesetzt werden, ferner Zinsen mit Werbungskostencharakter unter der Voraussetzung, daß das entsprechende Leihkapital im Inland investiert wurde.³⁾

Hinsichtlich Tarif und Steuerschuld gilt das auf S.108 ff Gesagte.

1) Vgl. Art.16 Abs.2 T.r.imp.pers.fis.

2) Vgl. hierzu: Casanovas Ogué, D.J.: Inserción de los impuestos de productos en los generales sobre la renta, in: Ministerio de Hacienda (Hrsg.): Comentarios a la Ley de reforma del sistema tributario, Madrid 1965, S.363 f

3) Vgl. Gota Losada, A.: Tratado..., a.a.O., Bd.3, S.74 f

2. ABSCHNITT: DIE EINSCHRÄNKUNG DER QUELLENBESTEUERUNG NACH DBA SPA

A Vom Unternehmen bezogene Einkünfte

I Betriebstättenprinzip

Nach Art.7 Abs.1 DBA Spa können Gewinne des in der BRD ansässigen Unternehmens grundsätzlich nur dann in Spanien besteuert werden, wenn dort eine Betriebstätte des Unternehmens im Sinn des Art.5 DBA Spa vorliegt. Kann deren Vorliegen bejaht werden, dann beschränkt sich die Besteuerung auf die Gewinne, die der Betriebstätte zuzurechnen sind.

Aus diesem Prinzip ergibt sich, daß gewisse Einkünfte, die nach innerspanischem Recht durchaus steuerpflichtig sind, der spanischen Besteuerung entzogen werden, da die Einrichtungen, über die sie bezogen werden, nicht als Betriebstätten im Sinn des Abkommens qualifiziert werden können (zB. Läger, Auslieferungseinrichtungen, "besondere Organisationen").

Das Betriebstättenprinzip erfährt jedoch eine gewisse Durchbrechung durch die ("reichlich abstrakt"¹⁾ abgefaßte) Ausnahmeregelung des Art.7 Abs.7 DBA Spa. Danach bleiben Bestimmungen, die die Besteuerung von zu den Gewinnen gehörenden Einkünften abweichend regeln, durch Art.7 DBA Spa unberührt. So werden einerseits gewisse Einkünfte (z.B. Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren) auch dann in Spanien besteuert, wenn dort ~~keine~~ Betriebstätte des Unternehmens vorliegt oder wenn sie nicht im Rahmen der Betriebstätte bezogen werden ("betriebstättenfremde Einkünfte"). Andererseits können Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen eines Unternehmens mit tatsächlicher Geschäftsleitung in der BRD auch dann nicht in Spanien besteuert werden, wenn dort eine Betriebstätte des Unternehmens besteht.²⁾

1) Debatin, H.: Völkerrechtliche..., a.a.O., S.1685

2) Vgl. auch: Weber, E.: Überblick über das deutsch-spanische Doppelbesteuerungsabkommen, IWB Fach 5 Spanien Gruppe 3, S.52

II Betriebstättengewinne

Liegt eine Betriebstätte in Spanien vor, dann dürfen, wie bereits gesagt, die ihr zuzurechnenden Gewinne in Spanien besteuert werden.

Die Zurechnung der Gewinne zur Betriebstätte erfolgt gemäß Art.7 Abs.2 DBA Spa nach der direkten Methode aufgrund der getrennten Buchführung der Betriebstätte unter Anwendung der "dealing-at-arm's-length"-Klausel, d.h. der Besteuerung werden die Gewinne zugrunde gelegt, die die Betriebstätte "hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre".¹⁾ Damit steht das Abkommen im Einklang mit der Regelung der allgemeinen Körperschaftsteuer, deren Art.20 Abs.1 nahezu wörtlich den gleichen Grundsatz enthält. Die gleiche Übereinstimmung besteht zwischen Abkommen und T.r.imp.soc. bezüglich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, welche abzugsfähig sind, soweit sie für die Betriebstätte aufgewendet werden.

Art.7 Abs.4 DBA Spa sieht vor, daß abweichend vom Grundsatz der direkten Gewinnermittlung die der Betriebstätte zuzurechnenden Gewinne durch Aufteilung der Gesamtgewinne des Unternehmens auf seine einzelnen Teile ermittelt werden können, wenn dies in einem der Vertragsstaaten üblich ist. Für Spanien besitzt diese Regelung keine Bedeutung, weil es im internen Recht keine derartige Methode für die Ermittlung des Betriebstättengewinns mehr gibt.²⁾

Wie die Betriebstättengewinne so dürfen auch Gewinne aus der Veräußerung des Betriebsvermögens einer spanischen Betriebstätte in Spanien besteuert werden, es sei denn, es handelt

1) Art.7 Abs.2 DBA Spa

2) Vgl. Luis Díaz-Monasterio, F.de: El convenio..., a.a.O., S.124

sich um Seeschiffe und Luftfahrzeuge im internationalen Verkehr oder dem Betrieb dieser Schiffe und Luftfahrzeuge dienen- des bewegliches Betriebsvermögen eines Unternehmens mit tatsächlicher Geschäftsleitung in der BRD.¹⁾

Der Betriebstätte zuzurechnen sind auch in Spanien bezogene Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, wenn sie *t a t s ä c h - l i c h* zu ihr gehören, d.h. wenn die ihnen zugrunde liegenden Beteiligungen, Forderungen, Rechte oder Vermögenswerte Teile des Vermögens der Betriebstätte darstellen²⁾ oder ihr in sonstiger Weise wirtschaftlich direkt zuzurechnen sind. Das Erfordernis, daß diese Einkünfte tatsächlich zur Betriebstätte gehören müssen, um wie Betriebstättengewinne behandelt zu werden (Betriebstättenvorbehalt), stellt eine Einschränkung des internen Rechts dar, weil danach die bloße Existenz der Betriebstätte ausreicht, um zu dieser Wirkung zu führen.

Die gesamten Vorschriften über die Betriebstätte und deren Gewinnermittlung finden natürlich auch für die Steuern auf Einkünfte aus persönlicher Arbeit (soweit gewerbliche Unternehmensgewinne betroffen werden) und auf gewerbliche Tätigkeit und Gewinne Anwendung, obwohl das innerspanische Recht bei diesen Steuern den Begriff der Betriebstätte nicht kennt.

III "Betriebstättenfremde Einkünfte"

Kann die nach internem Recht steuerpflichtige unselbständige Niederlassung in Spanien nicht als Betriebstätte qualifiziert werden, dann können zu ihren Gewinnen gehörende Einkünfte nur insoweit besteuert werden, als dies in anderen Vorschriften des Abkommens vorgesehen ist.

Die in den Art.10, 11 und 12 DBA Spa geregelte Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren wurde bereits auf S.111 ff dargestellt.

1) Vgl. Art.13 Abs.2 und Art.22 Abs.3 DBA Spa

2) Vgl. OECD: Musterabkommen..., a.a.O., S.132,145,153

Einkünfte aus in Spanien gelegenen unbeweglichen Vermögen sowie Gewinne aus dessen Veräußerung dürfen aufgrund des Belegenheitsprinzips in Spanien besteuert werden.¹⁾ Was als unbewegliches Vermögen gilt, bestimmt sich nach spanischem Recht. Zu ihm gehören in jedem Fall u.a. Grundstücksrechte, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen, Rechte auf Vergütungen für die Ausbeutung von Bodenschätzen.²⁾ Diese Regelung hat zur Folge, daß die Steuern auf Einkünfte aus ländlichem Grundvermögen ("cuota fija"), aus städtischem Grundvermögen und die auf diesen Einkünften lastende Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer voll aufrecht erhalten wird.

Erhält ein Einzelunternehmer für geleistete Dienste Vergütungen vom spanischen Staat oder anderen im Abkommen genannten Kassen der öffentlichen Hand, so dürfen diese Einkünfte in Spanien besteuert werden (Kassenprinzip). Das gilt nicht, wenn die Vergütung im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit der zahlenden Institution (z.B. öffentliches Unternehmen) erbracht wird.³⁾

B Vom Unternehmen gezahlte Erträge

Besondere Bedeutung für die spanische Besteuerung besitzt Art. 10 Abs.6 DBA Spa. Dieser verbietet nämlich, daß Spanien die von der ausländischen Gesellschaft an nicht in Spanien ansässige Personen ausgeschütteten Dividenden besteuert, auch soweit sie auf in Spanien erzielte Gewinne oder Einkünfte entfallen. Damit wird die Wirkung des Art.4 Abs.2 T.r.imp.cap., nach welchem von der im Ausland ansässigen Gesellschaft gezahlte Erträge, soweit sie als in der spanischen Betriebstätte bezogen gelten, der Steuer auf Kapitalerträge unterliegen, hinsichtlich der Dividendenzahlungen aufgehoben.⁴⁾

1) Vgl. Art.6 Abs.1 und Art.13 Abs.1 DBA Spa

2) Vgl. Art.6 Abs.2 DBA Spa

3) Vgl. Art.18 Abs.2 und 3 DBA Spa

4) Vgl. Albiñana García-Quintana, C.: El derecho..., a.a.O., S.604; Juan Penalosa, J.L.de: Prólogo, in: Ministerio de Hacienda (Hrsg.): Doble imposición internacional, o.O. 1972, S.41; Sass, G.: Zum deutsch-spanischen Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1968, S.55

Luis meint, das gleiche gelte auch hinsichtlich der Zinsen.¹⁾
Dies geht jedoch aus dem Wortlaut des Art.10 Abs.6 DBA Spa nicht hervor. M.E. muß bei Zinsen und Lizenzgebühren, die vom deutschen Unternehmen gezahlt werden, folgende Unterscheidung vorgenommen werden:

- Ist das Unternehmen die Verpflichtung zur Zahlung der Zinsen oder Lizenzgebühren für Zwecke der spanischen Betriebstätte eingegangen und trägt die Betriebstätte die Zinsen und Lizenzgebühren, dann gelten diese als aus Spanien stammend.²⁾ Damit wird das Recht Spaniens zur Quellenbesteuerung im bekannten Umfang aufrecht erhalten. Eine Verpflichtung zur Zahlung von Lizenzgebühren ist für Zwecke der Betriebstätte eingegangen, wenn z.B. die Lizenz nur in der Betriebstätte genutzt wird; bei Zinsen ist der Zusammenhang oft schwieriger nachzuweisen. Die Betriebstätte trägt die Zahlungen, indem ihr Betriebstättengewinn durch sie geschmälert wird.
- Erfüllen die vom deutschen Unternehmen gezahlten Zinsen oder Lizenzgebühren die genannten Voraussetzungen nicht, dann gelten sie nicht als aus Spanien stammend. Eine Quellenbesteuerung kommt dann gemäß der Generalklausel des Art.21 DBA Spa nicht in Frage.

1) Vgl. Luis Díaz-Monasterio, F.de: El convenio..., a.a.O., S.125

2) Vgl. Art.11 Abs.6 und Art.12 Abs.5 DBA Spa

S C C H L Ü S S B E M E R K U N G

Das spanische Ertragsteuersystem mag seiner Form nach den Eindruck eines modernen Einkommensteuersystems erwecken. Tatsächlich enthält es jedoch Besonderheiten, die es grundlegend von denen anderer europäischer Staaten unterscheiden. Luis¹⁾ hebt drei spezielle Eigenarten der Ertragsteuern besonders hervor:

Erstens fehlt es in Spanien immer noch an einem homogenen **P e r s o n e n s t e u e r s y s t e m**, das ausschließlich auf den Gesamteinkünften und bei natürlichen Personen auf der persönlichen Leistungsfähigkeit aufbaut. Durch den Ausbau der allgemeinen Einkommen- und Körperschaftsteuer sind in dieser Richtung zwar Fortschritte gemacht worden, jedoch ist die Bedeutung der Objektsteuern damit nicht gänzlich eingeschränkt worden. Sie bestehen zwar nur noch als Vorsteuern weiter, doch haben sie infolge ihres Mindeststeuercharakters eine gewisse Eigenständigkeit behalten.

Ein zweiter Punkt ist die Behandlung der **P e r s o n e n - g e s e l l s c h a f t**. Die unterschiedliche Qualifikation dieser Rechtsform (in Spanien wird sie als juristische Person und damit Steuersubjekt angesehen; in anderen Ländern, z.B. der BRD, fehlt ihr die eigene Rechtspersönlichkeit, Steuersubjekte sind ihre Gesellschafter) stellt für beide Seiten ein Hindernis bei der Ausübung unternehmerischer Auslandstätigkeit dar. Es kommt nämlich in vielen Fällen zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, die mangels Subjektidentität auch von den Doppelbesteuerungsabkommen grundsätzlich nicht verhindert wird. Obwohl sich das Problem bisher in der Praxis nicht als übermäßig schwerwiegend erwiesen hat, da die Personengesellschaft im Bereich internationaler Wirtschaftstätigkeit gegen-

1) Vgl. Luis Díaz-Monasterio, F.de: Les problèmes que posent sur le plan fiscal les mouvements d'intégration entre pays tant pour les états groupés ou non groupés que pour les groupements pluri-nationaux, CDFI Vol.IIIa (1966), S.146 f

über der Kapitalgesellschaft nur untergeordnete Bedeutung besitzt, sollte auf die Dauer auch hier eine einheitliche Behandlung erreicht werden.

Am meisten aber unterscheidet sich das spanische Steuersystem von dem anderer mitteleuropäischer Länder durch die außerordentliche Bedeutung der *Pauschalbesteuerung*, die, abgesehen von der Steuer auf Kapitalerträge, nicht nur bei allen Ertragsteuern, sondern auch bei der Umsatzsteuer angewendet wird. Die Globalbesteuerung ist eine der Hauptursachen dafür, daß zwischen dem Willen des Gesetzgebers, eine gleichmäßige Besteuerung aufgrund der tatsächlichen Einkünfte zu erreichen, und der Realität der Praxis eine Lücke klappt, ein Umstand, der von Sainz de Bujanda¹⁾ als das große Paradoxum ("*gran paradoja*") der Besteuerung bezeichnet wird. "Wie ein weiter spanischer Mantel verdecken die den modernen Steuersystemen nachgeahmten gesetzlichen Normen die darunter liegenden Blößen der Steuerwirklichkeit".²⁾ Durch Einführung der Globalbesteuerung solltender hohe Steuerwiderstand³⁾ und der verbreitete Steuerbetrug umgangen werden. Gleichzeitig unterstützte sie aber die Unfähigkeit und zum Teil Unwilligkeit⁴⁾ der Finanzverwaltung, einen Einblick in die persönlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu bekommen.

Für das ausländische Unternehmen stellt sich die Frage, ob die "*evaluación global*" auf Dauer Bestandteil des spanischen Steuersystems bleiben wird oder ob damit zu rechnen ist, daß sie in absehbarer Zeit einer neuen Reform zum Opfer fällt. Gerade im Hinblick auf eine Anpassung des Steuersystems an die der EWG-Staaten stellt diese Veranlagungsform ein Hindernis erster Ordnung dar.⁵⁾ Desgleichen fordert der Ruf nach einer

1) Sainz de Bujanda, F.: La gran paradoja de la ley general tributaria, Rev.Der.Fin. Nr.54 (1964) S.269 f

2) Biervert, B.: a.a.O., S.147

3) Nach Fuentes Quintana diskutierte der Steuerpflichtige mit dem Finanzamt von vornherein garnicht über die Bemessungsgrundlage, sondern direkt über den Steuerbetrag. Vgl. Fuentes Quintana, E.: El reparto de la carga tributaria, Rev.Der.Fin.Nr.41 (1961),S.283

4) Vgl. das Zitat von Checa Santos auf S.87 f

5) Vgl. Calle Saiz, R.: a.a.O., S.109

gleichmäßigeren und sozial gerechteren Besteuerung die Abschaffung der "evaluación global". Auf der anderen Seite können aber die erwähnten Hindernisse (hoher Steuerwiderstand, Mängel der Finanzverwaltung) ohne weiteres weder beseitigt noch ignoriert werden. Ein Wandel im Bewußtsein der Steuerpflichtigen und in den Fähigkeiten der Verwaltung kann sich nur in einem langfristigen Prozeß vollziehen. So scheint mir die Strategie der spanischen Regierung, den Kreis der Unternehmen, deren Veranlagung nach der "estimación directa" Pflicht ist, Schritt für Schritt zu vergrößern, ein möglicher Weg zu sein, um zu einem Steuersystem zu gelangen, das auch in der Realität modernen finanzwissenschaftlichen Grundsätzen entspricht.

Literaturverzeichnis

- Aguilo Monjo, Antonio Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, Inf.Com.Esp.August 1964, S.133-145
- Albiñana García-Quintana, César El derecho tributario español y el modelo de convenio de la O.C.D.E.: Comparación, in: Ministerio de Hacienda (Hrsg.): Doble imposición internacional, ohne Ort 1972, S.589-624
- derselbe El impuesto sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas, Rev.Der.Fin. Nr.65/66 (1966), S.1645-1730
- derselbe Introducción al sistema impositivo español, Madrid 1969
- derselbe La cuota por beneficios del impuesto industrial, Rev.Der.Fin. Nr.65/66 (1966), S.1587-1643
- derselbe Las sociedades ante los convenios para evitar la doble imposición internacional, in: Soto Guinda, Joaquín: Tributación de las sociedades en España, Madrid 1970
- derselbe Le traitement fiscal des dettes et intérêts sur dettes dans les relations internationales, CDFI Vol.XLII (1960), S.352-358
- derselbe Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes, Madrid 1949
- Albiñana García-Quintana, César; Rodríguez Robles, Antonio Aspectos jurídicos, psicológicos y económicos de la inspección tributaria, CDFI Vol.XXXIX (1959), S.106-142
- Arco Ruete, Luis de El impuesto sobre las rentas del capital y la presunción de dividendos, Rev.Der.Fin. Juli-August 1967, S.673 ff
- Bähr, Gottfried Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, München 1971
- Bärmann, H. Die rechtliche Stellung der Tochtergesellschaft, Berlin 1934

- Bañares.Sanz, J. Estudio sobre el calzado y las empresas detallistas, Ministerio de Hacienda (Hrsg.), Madrid 1963
- Banco de Bilbao Como invertir en España, Bilbao 1969
- dieselbe Inversiones extranjeras en España, in: Boletín de Londres Nr.241, London 1971, S.3-20
- Banco de España Informe anual, Juli 1971, Madrid 1971
- Barrio de Frutos, Juan El régimen de evaluación global, Bilbao 1969
- Bartholdy, Karl;
Seidler, Gerhard;
Wilhelm, Herbert Zweigbetriebe, Niederlassungen und Beteiligungen im Ausland, München 1963
- Baumbach, Adolf;
Duden, Konrad Handelsgesetzbuch, Kommentar, 19. Aufl. München 1971
- Becher, Herbert J. Wirtschaft, Recht und Steuern in Spanien, Herne, Berlin 1965
- derselbe Wörterbuch der Rechts- und Wirtschaftssprache, Bd.1, spanisch-deutsch, München 1971
- Becker, Enno Die Selbständigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht und ihr Einfluß auf die Auslegung der internationalen Doppelbesteuerungsverträge vom Standpunkt der deutschen Entwicklung aus betrachtet, CDFI Vol.II (1939), Neuauflage Amsterdam 1965, S.1-23
- Beltrán Flórez, Lucas La progresión en el impuesto sobre las rentas del capital, Rev.Der.Fin.Nr.49 (1963), S.9
- von Beringe Steuerliche Behandlung deutscher Niederlassungen und Beteiligungen im Ausland, DB 1955, Beilage 5
- Bernal Ferrero, José El impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal, Rev.Der.Fin. Nr. 65/66 (1966), S.1399-1464
- Bianchi, Silvio Steuerprobleme international verflochtener Gesellschaften, StuW 1964, S.414-426

- Biervert, Bernd Spanien: Berufsständische Repartition der Steuerlast, in: Beichelt, Bernd; Daviter, Jürgen; Schmölders, Günter; Strümpel, Burkhard: Steuernorm und Steuerwirklichkeit, Bd.II, Steuermementalität in Großbritannien, Frankreich, Italien und Spanien, Köln und Opladen 1969
- Blumenstein, Ernst Die bundesgesetzliche Regelung des Doppelbesteuerungsverbotes, Gutachten und Entwurf im Auftrag des schweizerischen Justiz- und Polizeidepartements, 1914
- Blümich, Walter; Falk, Ludwig Einkommensteuergesetz, Kommentar, 9. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1964
- Bohle, Ruth Franziska Die Besteuerung inländischer Niederlassungen ausländischer Unternehmen bei Vorliegen von Doppelbesteuerungsverträgen, Diss. Köln 1961
- Bühler, Ottmar Prinzipien des internationalen Steuerrechts, Amsterdam 1964
- Bürkle, Eberhard Entwicklung und Aufbau der spanischen Einkommensteuer (Contribución sobre la renta), Diss. Nürnberg 1958
- Calle Oliva, José Antonio de la Les relations entre les systèmes fiscaux et le développement économique dans les pays en voie de développement, CDFI Vol.LIIII (1968), S.193-247
- Calle Sáiz, Ricardo Sistema fiscal en España y en el mercado común, Madrid 1969
- Casanovas Ogué, D. Joaquín Inserción de los impuestos de productos en los generales sobre la renta, in: (Ministerio de Hacienda (Hrag.): Comentarios a la ley de reforma del sistema tributario, Madrid 1965
- Casares Cordoba, Emilio; Eirod Villarnovo, Francisco J. La imposición sobre la renta de las personas físicas en España, in: Inf. Com.Esp. August 1964, S.166
- Checa Santos, Dionisio Derecho fiscal, Madrid 1960
- Conejo Barragan, Manuel Impuesto sobre la renta de sociedades, Inf.Com.Esp. August 1964, S.175-187

- | | |
|---------------------------------------|--|
| Cortés Domínguez,
Matías | El concepto de explotación agrícola en la ley de reforma tributaria de 11 de junio de 1964, Rev.Der.Merc. Nr.97 (1965), S.59-76 |
| Cubillo Valverde,
Carlos | El tratamiento fiscal de las amortizaciones, Madrid 1966 |
| derselbe | Regularización de balances, La incorporación de la cuenta al capital, Madrid 1967 |
| Debatin, Helmut | Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung durch zwischenstaatliche Abkommen unter besonderer Berücksichtigung der deutschen Vertragspraxis, DStZ (A) 1962, S.5-15 |
| derselbe | Völkerrechtliche Vertragsgestaltung der deutsch-spanischen Steuerbeziehungen, DB 1968, S.1638-1645 und S.1684-1689 |
| Depiereux, Stefan | Die Besteuerung deutschen Grundbesitzes in Spanien, DB 1970, S.1992-1996 |
| Deutsche Handelskammer
für Spanien | Erläuterungen zum deutsch-spanischen Doppelbesteuerungsabkommen, 2. erweiterte Auflage, Madrid-Barcelona 1971 |
| dieselbe | Kapitalinvestitionen in Spanien, Madrid-Barcelona 1971 |
| Díez-Alegria, Frax,
Manuel | El sistema legal de compensación de pérdidas en el impuesto sobre sociedades, Rev.Der.Fin. Nr.61 (1966) S.167-181 |
| Dorn, Herbert | Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung, VStF 1927, S.189 (=Verhandlungen des 33. Deutschen Juristentages, Berlin 1925, S.507) |
| Drake y Drake, Ramón | Licencia fiscal del impuesto industrial, Rev.Der.Fin. Nr.65/66 (1966), S.1533-1585 |
| Edlich, H.-G. | Die Zweigniederlassung als Organisationsform; Betriebswirtschaftliche Forschungen der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften an der TU Berlin, Berlin 1965 |
| Fernández Pirla, José | Bilanzbewertung in der spanischen Gesetzgebung, WFG 1968, S.225-229 |

- derselbe Teoría económica de la contabilidad,
Madrid 1965
- Fleck, Rudolf; Meyer-
Marsilius, Hans-Joachim Niederlassungen im Ausland, Loseblatt-
sammlung, Deutscher Wirtschaftsdienst
(Hrsg.) Köln o.J.
- Flick, Hans Auslegung der Doppelbesteuerungsab-
kommen, IWB Fach 3 Deutschland Grup-
pe 2, S.83-88
- derselbe Das Erfordernis der Subjektidentität
bei Doppelbesteuerungsnormen, StuW
1960, Sp.329-350
- derselbe Zur Auslegung von Normen des interna-
tionalen Steuerrechts, in: Felix,
Günther (Hrsg.): Von der Auslegung der
Steuergesetze, Stuttgart 1958,
S.151-171
- Frühbeck, Guillermo Besteuerung von ausländischen Gesell-
schaften in Spanien, AWD 1966,
S.79-80
- derselbe Deutsche Firmen in Spanien, AWD 1965,
S.411-413
- Fuentes Quintana, Enri-
que El reparto de la carga tributaria,
Rev.Der.Fin. Nr.41 (1961)
- Gabler Wirtschaftslexikon, 7. Aufl., Wies-
baden 1967
- García Añoveros, Jaime Explotación agrícola y contribución
territorial, Rev.Der.Fin. Juli/August
1967, S.533-605
- derselbe La contribución territorial rústica y
pecuaria, Rev.Der.Fin.Nr.65/66 (1966)
S.1309-1356
- Giesecke, Helmut Industrieinvestitionen in Entwicklungs-
ländern, Risiken und Chancen, Hamburg
1963
- Goetzen, Paul Ausländische Zweigniederlassungen in
der Bundesrepublik Deutschland, IWB
Fach 4 Deutschland Gruppe 2, S.99-106
- Gómez-Aparici Pajares,
Rafael Contribución territorial rústica y pe-
cuaria, Tecn.Econ. Nr.7-9 1964,
S.184-195

- derselbe Contribución territorial rústica, Puntos esenciales de la reforma, Mon. Cred. Juni 1964, S.71-82
- derselbe Les problèmes internationaux qu posent, pour l'imposition des bénéfices, les régimes d'amortissement et d'évaluation, y compris la réévaluation des bilans, CDFI Vol.XLIXa(1964),S.164-182
- Gota Losada, Alfonso El impuesto sobre las rentas del capital, Rev.Der.Fin. Nr.65/66 (1966), S.1465-1531
- derselbe Tratado sobre el impuesto de la renta, 3. Bd., Madrid 1971
- Graf, Heinrich Aufbau und Wesen der spanischen Gewerbesteuer, Diss.Nürnberg 1955
- Hartmann, Alfred;
Böttcher, Konrad;
Grass, Adolf Großkommentar zur Einkommensteuer, Stuttgart 1955/1971
- Hasenack, W. Ertragsbildungsanalyse und Erfolgsspaltung als betriebswirtschaftliche Probleme, BFuP 1954, S.276-295
- Henríquez Hernández,
Rubens Contribución territorial urbana, Bilbao 1968
- derselbe Contribución territorial urbana, Tecn.Econ. Nr.7-9, 1964, S.196-204
- Herrmann, Karl; Heuer
Gerhard Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 14. Aufl., Köln 1950/71
- Hintzen, Lothar Die Anerkennung ausländischer Personengesellschaften als Kapitalgesellschaften nach deutschem Steuerrecht, DStR 1971, S.327-334
- Hohensee, Günther Nr.,
Bellstedt, Christoph Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, Köln 1970
- Hünlich, Fritz Arnold Die Steuerverfassung Spaniens in Geschichte und Gegenwart, Jena 1932
- Juan Peñalosa, José
Luis de Prólogo in: Ministerio de Hacienda (Hrsg.): Doble imposición internacional, o.O., 1972,S.15-44
- Julitz, Lothar Welche Länder wachsen am schnellsten? FAZ vom 21.8.1972

- Kegel, Gerhard Internationales Privatrecht, 2. Aufl., München und Berlin 1964
- Körmann, Hermut Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, Düsseldorf 1969
- Korn, R.; Dietz, G.;
Debatin, H. Doppelbesteuerung, Sammlung der zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Ausland bestehenden Abkommen über die Vermeidung der Doppelbesteuerung, Kommentar, München 1971
- Lademann, Fritz; Lenski, Edgar; Brockhoff, Hedin Kommentar zur Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., Stuttgart, München, Hannover o.J.
- Lenz, Raoul Die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, CDFI Vol. XLII 1960, S.307-319
- Littmann, Eberhard Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 10. Auflage, Stuttgart 1972
- López Domínguez, F. La ley de utilidades comentada, Madrid 1952
- Luis Díaz-Monasterio, Félix de El convenio hispano-alemán para evitar la doble imposición internacional, Eco.Fin.Esp. Nr.23 (1968), S.120-134
- derselbe Les problèmes que posent sur le plan fiscal les mouvements d'intégration entre pays tant pour les états groupés ou non groupés que pour les groupements pluri-nationaux, CDFI Vol.LIIa (1966), S.139-150
- derselbe Tributación de las empresas extranjeras con actividades en España, Rev.Der.Fin. Nr.67 (1967), S.2173-2222
- Martín Oviedo, José La evolución en los diferentes países del concepto de establecimiento permanente, en especial desde el punto de vista de la armonización de los futuros acuerdos sobre doble imposición, Memoria de la Asociación española de Derecho Financiero, 1967, Madrid 1968
- derselbe Le traitement fiscal des sociétés et/ou fonds internationaux d'investissements, compte tenu des principaux aspects en matière de surveillance administrative et de contrôle des changes dans les différents pays, CDFI Vol.LVIIa (1971), S.II/71-II/88

- Mennel, Annemarie Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter in Spanien, AG 1964, S.66-72
- Meyer-Marsilius, Hans-Joachim Das Niederlassungsrecht in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Baden-Baden und Bonn 1960
- Ministerio de Hacienda Los impuestos en España, 3. Aufl., Madrid 1969
- dasselbe Presupuesto consolidado de las administraciones públicas, Madrid 1972
- Moreau La filiale en droit international privé et la nation de contrôle, Thèse Paris 1948
- Nauck, Alfred K. Spanien als Markt und für Repräsentanz ausländischer Unternehmen, DAWR 1969, S.201-210 und S.221-228
- OECD Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens, Bericht des Steueraussschusses der OECD 1963, herausgegeben vom Bundesminister der Finanzen, Bonn 1965
- Plasencia Monleon, Antonio; Ricci, Denis de Die Kapitalgesellschaft nach spanischem Recht, AWD 1969, S.18-21
- Puhl, Egon Das spanische Steuersystem, StuW 1968, Sp. 537-554
- Rädler, Albert J. Formen der internationalen Kapitalverflechtung, DB 1962, S.809-812
- Rädler, Albert J.; Raupach, Arndt Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, Berlin und München 1966
- Ramírez González, Francisco Impuesto sobre las rentas del capital, Tecn.Econ. Nr.7-9 1964, S.215-221
- Revilla Cuevas, A. Construcción de obras, Ministerio de Hacienda (Hrsg.), Madrid 1963
- Rodríguez Pérez, Hermenegildo Impuesto general sobre la renta de las personas físicas, Rev.Der.Fin. Nr.65/66 (1966), S.1731-1775
- Rodríguez Robles, Antonio La revalorización de los balances, Rev.Der.Fin. Nr.36 (1959) S.689-709

Roer, Hans	Besteuerung der Auslandsbeziehungen, Herne-Berlin 1965
Rosendorff, Richard; Henggeler, Josef	Das internationale Steuerrecht des Erdballs, Loseblattsammlung, Basel 1938
Rozas Zornoza, Manuel	Impuesto general sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas, Tecn.Econ.Nr.7-9 1964, S.228-241
derselbe	Impuesto sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas, Mon.Cred. Nr.89 (1964) S.39-70
derselbe	La imposición mínima en el impuesto sobre sociedades, Rev.Der.Fin.Nr.56 (1964) S.929-948
Sainz de Bujanda, Fernando	La gran paradoja de la ley general tributaria, Rev.Der.Fin. Nr.54(1964), S.269 f
Sass, Gert	Zum deutsch-spanischen Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1968, S.52-57
Schäfer, Erich	Die Unternehmung, 6. Aufl., Köln und Opladen 1966
Schilling, W.	Zweigniederlassung und Tochtergesellschaft im deutschen Niederlassungsrecht, RiW 1954, S.37-42
Schlosser, Günter	Die gesellschaftlichen Niederlassungen, innerhalb der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft als Problem des internen und des internationalen Privatrechts, Diss. Mainz 1965
Schmitz, Albert R.C.	Kommentar zum internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2.Bde., Düsseldorf 1957
Scholz, Werner	Zum Funktionswandel internationaler Doppelbesteuerungsabkommen, Studien zum internationalen Wirtschaftsrecht und Atomenergierecht, Bd.23, Göttingen 1965
Schula, Anton	Die spanische Einkommensteuer, Diplomarbeit, Wien 1960
Servicio Informativo Español	Spanien, Madrid 1962

- Soto Guinda, Joaquín Tributación de las sociedades en España, Madrid 1970
- Spitaler, Armin Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 2. Aufl., Köln 1967
- derselbe Die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, CDFI Vol.XLII(1960), S.165-172
- Stubenberg, Johann Entwicklung und Aufbau des spanischen Steuersystems unter besonderer Berücksichtigung der Reform von 1964, Diss. Wien 1967
- Tamames, Ramón Estructura económica de España, 5.Aufl., Madrid 1970
- Teichner, Karl Die Verständigung, Ein Versuch zu ihrer rechtssystematischen Einordnung, StuW 1965, Sp.343-358
- derselbe Internationales Steuerrecht, Stuttgart 1967
- Tiemann, Wilhelm G. Die Anlage von Auslandskapital in Spanien, IWB Fach 5 Spanien Gruppe 3, S.37-50
- derselbe Die Errichtung von Niederlassungen ausländischer Unternehmen in Spanien, AG 1968, S.13-18
- Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm Reichsabgabenordnung, Kommentar 2.-4.Aufl., Köln 1965/69
- Turpin Vargas, José La contribución urbana, Rev.Der.Fin. Nr.65/66 (1966), S.1357-1398
- derselbe Manual de contribución urbana, Madrid 1965
- Valdes de Murúa, Juan Ignacio Les critères d'imputation des recettes et dépenses entre sociétés interdépendantes dans différents pays, partie ou non à des conventions internationales relatives à la double imposition, CDFI Vol.LVIB (1971), S.II/131-II/143
- Vanhaecke Les groupes des sociétés, Thèse Caen 1957, Paris 1959
- Van Hoorn, J. Unilaterale Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung, RiW 1956, S.105-109

- Waldheim, Gottfried von Das spanische Gesetz über die Aktien-
gesellschaften, Frankfurt-Berlin 1955
- Weber, Ernst Anmerkungen zum Text des deutsch-spa-
nischen Doppelbesteuerungsabkommens,
IWB Fach 5 Spanien Gruppe 2, S.25-40
- derselbe Die Besteuerung verflechtener Kapital-
gesellschaften und ihrer Ausschüttun-
gen, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 4,
S.3-42
- derselbe Überblick über das deutsch-spanische
Doppelbesteuerungsabkommen, IWB Fach 5
Spanien Gruppe 3, S.51-56
- Weilbach, Erich A. Die Aktiengesellschaft in Spanien,
AG 1963, S.180-185

Verzeichnis der verwerteten Gerichtsentscheidungen

Deutsche Gerichte

a) Reichsfinanzhof

<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
12. 2.30	VI A 899/27	Bd. 27 S.73
3.10.35	III A 267/34	RStBl 1935 S.1399
1.10.36	III A 398/34	RStBl 1936 S.1209
22.11.38	I 236/38	RStBl 1939 S.312

b) Bundesfinanzhof

<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
5. 2.65	VI 334/63 U	BStBl 1965 III S.352
13.10.65	I 410/61 U	BStBl 1965 III S.738

Spanische Gerichte

a) "Tribunal Supremo"

<u>Datum</u>	<u>Fundstelle</u>
Oktober 1966	Soto Guinda, J.: a,a.O., S.213

b) "Tribunal Contencioso Administrativo"

<u>Datum</u>	<u>Fundstelle</u>
17. 4.1967	Rep.Jurisp.Aranz. 1967 S.1820

L e b e n s l a u f

Am 23.4.1945 wurde ich als Sohn des Rechtsanwalts Dr. Walter Kaulen und seiner Ehefrau Hanna ~~geborene~~ Diepgen in Naumburg bei Kassel geboren. Von 1951 bis 1955 besuchte ich die Volksschule in Lövenich bei Köln, danach das Staatliche Dreikönigsgymnasium in Köln, an dem ich 1964 das Abitur bestand. Auf einen zweijährigen Militärdienst folgte eine kaufmännische Lehre bei der Siemens AG, Zweigniederlassung Köln. Nach der Kaufmannsgehilfenprüfung arbeitete ich von April 1968 bis Juli 1970 in verschiedenen Bereichen des Hauses Siemens, darunter sechs Monate in Madrid. Daneben studierte ich ab Sommersemester 1968 Betriebswirtschaft an der Universität Erlangen-Nürnberg. Zu Beginn des Wintersemesters 1971/72 legte ich die Diplomprüfung ab.

Offsetdruck-Fotodruck

J. Hogl, 8520 Erlangen, Hauptstr. 109 (Nähe Martin-Luther-Platz) Tel. 22990